

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
MESTRADO EM CONTABILIDADE
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA:
UMA ANÁLISE DO PROCESSO DE FORMAÇÃO DE PREÇO EM EMPRESAS
MADEIREIRAS DE GRANDE PORTE DE CURITIBA E REGIÃO METROPOLITANA

ELUIZ MARIA MIQUELETTTO

CURITIBA

2008

ELUIZ MARIA MIQUELETTTO

**FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA:
UMA ANÁLISE DO PROCESSO DE FORMAÇÃO DE PREÇO EM EMPRESAS
MADEIREIRAS DE GRANDE PORTE DE CURITIBA E REGIÃO
METROPOLITANA**

Dissertação apresentada como requisito parcial à
obtenção do grau de Mestre, Programa de Mestrado em
Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas
da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Vicente Pacheco

CURITIBA

2008

**“FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA: UMA ANÁLISE DO PROCESSO DE
FORMAÇÃO DE PREÇO EM EMPRESAS MADEIREIRAS DE GRANDE PORTE
DE CURITIBA E REGIÃO METROPOLITANA”.**

**ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA A
OBTENÇÃO DO TÍTULO DE MESTRE EM CONTABILIDADE (AREA DE
CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS), E APROVADA EM SUA
FORMA FINAL PELO CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE
DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ.**



**PROF. DR. LAURO BRITO DE ALMEIDA
COORDENADOR DO MESTRADO**

**APRESENTADO À COMISSÃO EXAMINADORA INTEGRADA
PELOS PROFESSORES:**



**PROF. DR. VICENTE PACHECO
PRESIDENTE**



**PROF. DR. LUIZ PANTHOCA
MEMBRO**



**PROF. DR. ANTONIO GONÇALVES DE OLIVEIRA
MEMBRO**

À minha esposa Rosângela
pela ajuda, apoio e incentivo, sem os quais este trabalho não teria sido realizado e
aos meus filhos Giuliano e Giovanna pela compreensão.
Eu amo vocês!

AGRADECIMENTOS

A Deus, pai todo-poderoso , por ser sempre o meu fiel companheiro e por sempre ter me proporcionado a saúde e a força para suportar e perseverar diante dos inúmeros obstáculos desta longa jornada, e que permitiu o meu encontro com todas as pessoas que contribuíram, de forma especial, para a consecução deste trabalho, que é um marco em minha vida.

Agradeço à Universidade Federal do Paraná, pela oportunidade de realização do Mestrado, na pessoa do seu coordenador do curso de Contábeis, Prof. Ariel dos Santos Albuquerque e do seu chefe de departamento Prof. Gilberto Fortes Marcondes.

Ao Professor Dr. Vicente Pacheco, meu orientador, por ter aceitado o desafio da orientação.

Aos membros da Banca Examinadora que avaliaram o presente trabalho.

Ao Prof. Lauro Brito de Almeida coordenador do curso de Pós-Graduação, pela contribuição ao aperfeiçoamento deste trabalho.

Aos estimados professores que, por certo período, foram meus orientadores: por seu apoio em importantes momentos, em especial ao Prof. Glower Lopes Kujew e ao Prof. Dr. Ademir Clemente, por suas valiosas contribuições ao projeto de pesquisa.

A todos os professores do Mestrado que compartilharam seus preciosos conhecimentos.

Aos colegas de Mestrado, especialmente ao Prof. Jackson Ciro Sandrini, ao Prof. Moacir José Soares e ao Prof. Regis Garcia pela força e apoio.

A minha mãe Elisa Miqueletto que mesmo aos 93 anos sempre me incentivou para que eu conseguisse realizar este trabalho.

Ao meu pai Pedro João Miqueletto (*in memorium*) pelo exemplo de dignidade e perseverança deixado.

Aos gestores das empresas pela valiosa colaboração, quando da coleta de dados.

Ao meu amigo Telvino Brunetta pela força e colaboração em tudo o que foi necessário para a consecução deste trabalho.

A todos os que me ajudaram, e que comigo conviveram, e que porventura não tiveram seus nomes escritos nesta página, meu sincero agradecimento.

“Nunca, jamais desanimeis, embora venham ventos contrários”.

(Santa Paulina)

RESUMO

MIQUELETTTO, Eluiz M. **Formação do preço de venda: uma análise do processo de formação de preço em empresas madeireiras de grande porte de Curitiba e Região Metropolitana.** Curitiba: 2008. 114f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Paraná, UFPR.

As mudanças que vêm ocorrendo nos últimos anos têm levado as empresas a buscarem estratégias que as tornam mais competitivas. A formação dos preços de venda dos produtos obedece a várias técnicas e estratégias; porém, a mais antiga e, portanto, a mais usada é a formação de preços por meio da apuração dos custos dos produtos. Assim sendo, os métodos de custeio são considerados fontes gerenciais de extrema importância para a tomada de decisões, para a obtenção de lucros e para o alcance dos objetivos previamente traçados. Assim, o objetivo geral do trabalho é identificar os modelos de custos e formação de preço de venda utilizado pelas empresas madeireiras de grande porte de Curitiba e Região Metropolitana e se as informações geradas com a aplicação desses modelos são adequadas para o processo decisório de seus gestores. Para tal realizou-se pesquisa descritiva, do tipo levantamento, com abordagem quantitativa. A amostra selecionada intencionalmente consistiu de cinco empresas madeireiras de grande porte de Curitiba e Região Metropolitana. O estudo insere-se na linha de pesquisa Contabilidade Gerencial e Finanças do Programa de Pós-Graduação da Universidade Federal do Paraná. Os resultados da pesquisa mostram que as empresas adotam os modelos de custos como custeio por absorção e custeio direto. Também se constatou que os atuais modelos atendem as necessidades de seus gestores, sendo qualificados como satisfatórios, mas podendo ser melhores.

Palavras-chave: Custos; formação de preço de venda; empresa madeireira.

ABSTRACT

MIQUELETTO, Eluiz M. **Formation of selling price: an analysis of the price formation process in large timber companies in Curitiba and Metropolitan Region.** Curitiba: 2008. 114f. Dissertation (Accountancy and Finances Master's Degree) – Accountancy Post-Graduation Program, Universidade Federal do Paraná, UFPR.

The changes that have occurred in the last years are leading the companies to search for strategies that make them more competitive. The formation of selling prices of products follow several techniques and strategies; even though, the oldest one and the most used is the formation of prices by investigating the products' prices. Thus, the costing methods are considered managerial sources of extreme importance for decision making, for profit obtaining and to reach the goals previously made. Therefore, the general aim of the work is to identify the costing models and the formation of selling prices used by the large timber companies in Curitiba and Metropolitan Region and if the information obtained by the application of these models are suitable for the decisive process of their managers. A descriptive survey, with quantitative approach was made for this purpose. The selected sample consisted of five large timber companies in Curitiba and Metropolitan Region intentionally. The study is in the research area of Managerial Accountancy and Finances of the Post-Graduation Program of the Federal University of Parana. The results of the research show that companies use the cost models such as absorption costing methods and direct cost. It was also observed that the current models supply the necessities of their managers, being qualified as satisfactory, but they can be improved.

Key-words: Costs, formation of selling prices; timber companies.

LISTA DE FIGURAS E GRÁFICOS

FIGURAS

Figura 1	CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO PROCESSADOR DE INFORMAÇÕES .	22
Figura 2	DEFINIÇÃO GENÉRICA DE CUSTOS	23
Figura 3	EVOLUÇÕES DOS DIFERENTES CUSTOS	27
Figura 4	ESQUEMA BÁSICO MÉTODO DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO	36
Figura 5	FÓRMULA DO <i>MARK-UP</i> .	56
Figura 6	LOCALIZAÇÃO DOS MUNICÍPIOS NO MAPA DA REGIÃO METROPOLITANA DE CURITIBA	71

GRÁFICOS

Gráfico 1	MÉTODOS DE CUSTEIO UTILIZADOS.	77
Gráfico 2	MÉTODOS DE FORMAÇÃO DE PREÇOS DE VENDA	84
Gráfico 3	PROBLEMAS AO DETERMINAR O PREÇO DE VENDA	86

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	CARACTERÍSTICAS DA PRODUÇÃO POR ORDEM E POR PROCESSO.....	31
Quadro 2	DIFERENÇAS DO CUSTEIO POR ORDEM E POR PROCESSO.....	32
Quadro 3	CUSTEIO VARIÁVEL X CUSTEIO POR ABSORÇÃO.....	43
Quadro 4	OBJETIVO DE APREÇAMENTO E AÇÕES POSSÍVEIS	49
Quadro 5	OBTENÇÃO DO <i>MARK-UP</i>	55
Quadro 6	DIFERENÇAS ENTRE CUSTO-PADRÃO CORRENTE E CUSTO-PADRÃO IDEAL	64
Quadro 7	DIFERENÇAS ENTRE CUSTO-PADRÃO CORRENTE E CUSTO-PADRÃO ESTIMADO	65
Quadro 8	PERFIL DAS EMPRESAS PESQUISADAS.....	72

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	COMPOSIÇÃO DO CUSTO DA MATÉRIA-PRIMA	74
Tabela 2	COMPOSIÇÃO DO CUSTO DA MÃO-DE-OBRA DIRETA.....	74
Tabela 3	COMPOSIÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO (CIF).....	75
Tabela 4	MÉTODOS DE CUSTEIO UTILIZADOS.....	77
Tabela 5	POLÍTICA DE PREÇOS EM FUNÇÃO DOS OBJETIVOS.....	79
Tabela 6	POLÍTICA DE PREÇOS EM FUNÇÃO DA DEMANDA.....	80
Tabela 7	POLÍTICA DE PREÇOS EM FUNÇÃO DA CONCORRÊNCIA	80
Tabela 8	DECISÕES DE FORMAÇÃO DE PREÇO.....	81
Tabela 9	FATORES INTERNOS E EXTERNOS QUE INFLUENCIAM NA FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA.....	82
Tabela 10	MÉTODOS DE FORMAÇÃO DE PREÇOS DE VENDA	83
Tabela 11	PROBLEMAS AO DETERMINAR O PREÇO DE VENDA	86
Tabela 12	GRAU DE SATISFAÇÃO DOS GESTORES	87
Tabela 13	ACEITAÇÃO DO MERCADO.....	88
Tabela 14	EFEITO DO PREÇO E IMAGEM DOS PRODUTOS COMPARADOS AOS DOS CONCORRENTES.....	89

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS E GRÁFICOS.....	09
LISTA DE QUADROS.....	10
LISTA DE TABELAS.....	11
1 INTRODUÇÃO.....	14
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E QUESTÃO DE PESQUISA.....	17
1.2 OBJETIVOS.....	17
1.2.1 Objetivo Geral.....	17
1.2.2 Objetivos Específicos.....	18
1.3 JUSTIFICATIVA.....	18
1.4 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO.....	20
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	21
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	21
2.1.1 Custos.....	24
2.1.2 Classificações de custos.....	25
2.2 SISTEMAS DE ACUMULAÇÃO DE CUSTOS.....	28
2.2.1 Sistema de custeamento por Processo.....	28
2.2.2 Sistemas de custeamento por Ordem de Produção.....	29
2.2.3 Sistemas de custeio por Ordem versus sistema de custeio por Processo..	31
2.2.4 Sistema de custeio misto ou híbrido.....	33
2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO.....	34
2.3.1 Método de custeio por Absorção.....	34
2.3.2 Método de custeio Direto ou Variável.....	38
2.3.3 Método ABC.....	44
2.4 FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA.....	47
2.4.1 Objetivos.....	48
2.4.2 Política de preços.....	49
2.4.3 Modelos de decisão de preços.....	51
2.4.4 Influência de fatores internos e externos.....	53
2.5 MÉTODOS DE FORMAÇÃO DE PREÇO.....	54
2.5.1 Método baseado no custo de compra da mercadoria.....	54
2.5.2 Método baseado nas decisões das empresas concorrentes.....	57
2.5.3 Método baseado nas características do mercado.....	58
2.6 O USO DOS CUSTOS NA FORMAÇÃO DE PREÇOS DE VENDA.....	59
2.6.1 Método do preço com base no custo pleno.....	60
2.6.2 Método do preço com base no custo de transformação.....	61
2.6.3 Método do preço com base no custo marginal.....	62
2.6.4 Método do preço com base no retorno sobre o capital investido.....	62
2.6.5 Método do preço com base no custo-padrão.....	63
2.6.6 Influência dos custos na decisão de preço de venda.....	65
2.7 PROBLEMÁTICA DOS ATUAIS MÉTODOS DE CUSTEIO.....	66

3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	68
3.1 ASPECTOS METODOLÓGICOS	68
3.2 RESULTADOS E ANÁLISES.....	70
3.2.1 PERFIL DAS EMPRESAS PESQUISADAS.....	72
3.2.2 ANÁLISE DOS PROCEDIMENTOS APLICADOS À FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA.....	73
3.2.2.1 Composição do custo da produção.....	74
3.2.2.2 Métodos de custeio.....	76
3.2.2.3 Formação de preço de venda dos produtos.....	78
3.2.2.4 Decisões de formação de preço de venda.....	81
3.2.2.5 Influência de fatores internos e externos.....	82
3.2.2.6 Métodos de formação de preço de venda.....	83
3.2.3 PROBLEMAS NO PREÇO DE VENDA.....	86
3.2.4 PERCEPÇÕES.....	87
3.2.4.1 Satisfação na Utilização do Método de Custeio.....	87
3.2.4.2 Aceitação do Mercado.....	88
3.2.4.3 Efeito do Preço e Imagem dos Produtos Comparados aos dos Concorrentes.....	89
4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	90
REFERÊNCIAS.....	93
APÊNDICE.....	96

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, o ambiente das empresas, independentemente do setor de atividade e do porte das mesmas, é caracterizado pelos mercados abertos, sejam eles nacionais ou globais, onde a competitividade se torna cada vez mais acirrada em termos da necessidade de promover mudanças rápidas e eficazes para sobreviverem (DUBOIS, KULPA e SOUZA, 2006).

Segundo Padoveze (2003), “competitividade de uma empresa pode ser definida, em sentido amplo, como sua capacidade de desenvolver e sustentar vantagens competitivas que lhe permitam enfrentar a concorrência”.

Um dos fatores vitais dessas vantagens competitivas está relacionado à política de formação dos preços de seus produtos e serviços, uma vez que, num modelo de mercado aberto, o preço passa a ser efetivamente um regulador entre a oferta e a procura (BERNARDI, 1996).

No ambiente de mercado atual, a adequada determinação de preços de venda é questão fundamental para a sobrevivência e o crescimento das empresas, independentemente de seus portes e de suas áreas de atuação (WERNKE, 2005).

A política de formação de preços praticada pela empresa deve observar a lucratividade proporcionada por seus produtos e, principalmente, a sua estrutura operacional. Caso contrário, pode não atingir os seus respectivos equilíbrios operacionais e vir a comprometer a sua sobrevivência no mercado. O sucesso empresarial pode não ser consequência direta da decisão acerca dos preços. Todavia, um preço equivocado de um produto ou serviço certamente causa sua ruína (BRUNI e FAMÁ, 2004).

Assim, a presente pesquisa parte do pressuposto de que a utilização dos custos na formação do preço de venda dos produtos pode auxiliar na obtenção de vantagens competitivas. Neste sentido, torna-se fundamental que os gestores possuam o conhecimento da estrutura de custos de suas empresas para a adoção de políticas de formação de preço condizente com o mercado de atuação e, principalmente, com os objetivos organizacionais. O uso da informação contábil como ferramenta para administração, portanto, é fundamental para a tomada de decisão gerencial (PADOVEZE, 2003).

No processo de tomada de decisões, os gestores das empresas utilizam-se de diversas informações. A quantidade e qualidade destas informações poderão influenciar as decisões tomadas. Quando se refere à informação, Beuren (1998) comenta que estes gestores, de posse da informação com qualidade e na quantidade necessária, estarão habilitados para conduzir as organizações na consecução de suas metas.

Segundo Leone (2000), “a Contabilidade de Custos é o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações, e de tomada de decisões”.

De acordo com Martins (2003), “a Contabilidade de Custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisões gerenciais”.

A competitividade do mercado tem criado necessidades de flexibilização por parte das empresas. Assim, uma empresa deve conhecer profundamente seus processos internos e entender como e onde incorrem seus gastos, a fim de eliminar perdas e atividades que não agregam valor ao cliente. Os sistemas de custeio despontam, nesse contexto, como boas alternativas para mensuração dos custos.

Um dos objetivos mais importantes do sistema de custos é o auxílio à tomada de decisão, que ocorre quando as informações de custos subsidiam o processo decisório. As mesmas informações que auxiliam o controle podem propiciar importante ajuda no processo de planejamento da empresa (BÓRNIA, 2002).

O sistema de custos é um sistema que coleta, classifica e organiza os dados referentes aos custos dos produtos ou serviços, assim transformando-os em informações. Confirmando este conceito, Martins comenta que “o sistema representa um conduto que recolhe dados em diversos pontos, processa-os e emite, com base neles, relatórios na outra extremidade.” (MARTINS, 2000, p.28).

Complementando o conceito de sistema de custos, Crepaldi (2004, p. 24), o define como um sistema capaz de gerenciar os custos e monitorar o desempenho. As empresas mais expressivas e competitivas do mercado estão utilizando sistemas de custeio para diversas finalidades como:

- Projetar produtos e serviços que correspondam às expectativas dos clientes e possam ser produzidos e oferecidos com lucro;
- Sinalizar onde é necessário realizar aprimoramentos contínuos e descontínuos (reengenharia) em qualidade, eficiência e rapidez;
- Auxiliar os funcionários ligados à produção nas atividades de aprendizado e aprimoramento contínuo;
- Orientar o mix de produtos e decidir sobre investimentos;
- Escolher fornecedores;
- Negociar preços, características dos produtos, qualidade, entrega e serviço com clientes;
- Estruturar processos eficientes e eficazes de distribuição e serviços para os mercados e público-alvo.

Quando se refere ao sistema de custos, Martins (2003) argumenta que um sistema de custos não seja copiado ou importado de outra organização, pois cada atividade terá características diferentes, produtos diferentes e tecnologia diferente, assim como pessoal com qualificação diferenciada. O autor sugere que se desenvolva um sistema de custos específico para cada organização, considerando-se principalmente as necessidades de informações de seus usuários internos, ou seja, os gestores.

Segundo Bernardi (1996), um sistema de formação de preços relaciona-se diretamente com informações de custo e delas depende. Para que o sistema de formação de preços seja desenvolvido, há a necessidade de informações precisas, detalhadas e em tempo do custo, seus elementos, composição e tratamento, para que as diversas variáveis de ordem econômica sejam corretamente consideradas e a decisão seja de boa qualidade.

Num cenário de competitividade globalizado, no qual está inserido o setor madeireiro, a competitividade pode estar alicerçada na qualidade e no preço dos produtos, e na continuidade das empresas madeireiras com base no lucro. Buscou-se, nessa pesquisa, verificar se os gestores das empresas deste ramo estão dando a devida importância à gestão em custos, para formação de preço de venda de seus produtos.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E QUESTÃO DE PESQUISA

O processo de formação de preço de venda de produtos é essencial para que uma empresa alcance o sucesso. É pressuposto que as empresas madeireiras dispõem de sistema de custos e formação de preço de venda elaborado sem o necessário conhecimento técnico sobre o assunto. O gestor define os custos e preços e muitas vezes se sente impossibilitado de explicar os procedimentos adotados, evidenciando a necessidade de estudos que levem a identificar os modelos adotados e se são adequados ao processo decisório dos gestores das empresas madeireiras. É o que se pretende avaliar com o presente estudo, de acordo com os objetivos propostos.

Diante do exposto elaboram-se as seguintes perguntas norteadoras de pesquisa:

Quais modelos de custos e formação de preço de venda são utilizados pelos gestores das empresas madeireiras de grande porte de Curitiba e Região Metropolitana? As informações que os modelos de custos e de formação do preço de venda produzem, atendem às necessidades dos seus gestores?

1.2 OBJETIVOS

A seguir enunciam-se o objetivo geral e os objetivos específicos da pesquisa.

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral da pesquisa é identificar os modelos de custos e de formação do preço de venda utilizados pelas grandes empresas madeireiras de Curitiba e Região Metropolitana e se as informações geradas com a aplicação desses modelos são adequadas ao processo decisório de seus gestores.

1.2.2 Objetivos Específicos

São objetivos específicos deste trabalho:

- Traçar um perfil das empresas madeireiras de grande porte;
- Identificar quais os métodos de custeio utilizados pelas empresas respondentes no processo de formação de custos;
- Identificar quais os métodos de formação de preço utilizados pelas empresas respondentes no processo de formação de preço de venda;
- Descrever os problemas enfrentados pelas empresas com relação aos preços de venda;
- Apresentar o grau de satisfação dos gestores na utilização dos métodos de custeio que vêm sendo utilizados, a aceitação do mercado às diversas alternativas de preços das empresas, e o efeito dos preços a serem praticados pelas empresas em relação à imagem do produto em comparação aos concorrentes.

1.3 JUSTIFICATIVA

Este estudo trata da identificação dos principais modelos relacionados à apuração de custos e à formação de preço de venda de produtos em empresas madeireiras de grande porte de Curitiba e Região Metropolitana.

Dado a importância das informações de custos no meio empresarial, deve-se buscar o aprimoramento da Contabilidade que analisa e gerencia este tipo de informação.

Segundo Leone (2000), um eficiente sistema de custos produz relatórios muito importantes para os gestores que devem indicar os custos de produção, bem como as respectivas margens de contribuição e de lucratividade que os diversos produtos vêm proporcionando.

Por sua vez, a ausência da contabilidade de custos não é apenas um problema contábil, mas se constitui em um problema administrativo, pois sem este controle, não se consegue mensurar os fatos ocorridos na da empresa. As conseqüências podem ser desastrosas para a empresa, uma vez que ela pode vir a elaborar e implantar estratégias comerciais, programas de produção, sistemas de estoque de materiais e produtos acabados sem dispor de informações relevantes necessárias para subsidiá-las (LEONE, 2000).

Portanto, a partir das informações de custos os gestores poderão tomar decisões necessárias na organização. Cabe ressaltar, todavia, que estas informações deverão ser diferenciadas, dependendo das características particulares de cada empresa.

Segundo Bernardi (1996), o conhecimento e a correta interpretação dos custos operacionais são condições essenciais para o funcionamento racional de qualquer entidade contábil, seja ela uma empresa que vise à formação de lucros, ou uma instituição de fins ideais. Contudo, uma correta seleção dos sistemas e critérios que deverão ser utilizados para a determinação e análise dos custos reveste-se, de suma importância para uma correta orientação dos processos de gestão.

Desse modo, os gestores deverão analisar as características específicas de cada sistema de custeio a fim de verificar aquele que mais se ajusta com a estrutura física e operacional da empresa. Além disso, devem considerar aquele que mais pode contribuir na análise dos custos e formação do preço e, dar suporte na busca de vantagens competitivas para a empresa.

A ausência de pesquisas anteriores abordando os modelos de custos e de formação de preço de venda utilizados nas grandes empresas madeireiras, revela uma lacuna nos estudos sobre custos e formação de preço, para esse ramo de atividade, aspecto que justifica o presente estudo, e busca colaborar com o levantamento dos modelos de custos e formação de preço de venda utilizado e, verificar se os resultados obtidos têm auxiliado os tomadores de decisões gerenciais.

1.4 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

Levando-se em conta o problema de pesquisa e os objetivos estabelecidos, o estudo foi dividido em quatro capítulos.

No primeiro discute-se a relevância da proposta do presente estudo, define-se o problema de pesquisa, os objetivos, a justificativa e a estrutura do trabalho.

O segundo contém a fundamentação teórica que dá suporte ao estudo, cuja abordagem faz referência: à Contabilidade de Custos e seus métodos de custeio, à formação de preço de venda, aos métodos utilizados na formação de preço de venda e às problemáticas atuais dos métodos de custeio.

No terceiro apresenta-se a metodologia e a descrição e análise dos dados da pesquisa.

Por fim, no quarto e ultimo capítulo, apresentam-se as conclusões da pesquisa e recomendações para estudos futuros sobre o tema.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

De acordo com Martins (2000), até a Revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir às empresas comerciais. O controle de custos consistia apenas, em fazer um levantamento dos estoques do início do período, adicionar as compras efetuadas no mesmo período e deduzir deste total as mercadorias que ainda restavam por vender. Com o advento das indústrias, surge a necessidade de uma apuração mais detalhada do balanço e da demonstração do resultado, só que para essa apuração detalhada, o contador não dispunha facilmente de dados para atribuir valor aos estoques. Surge assim, a partir da Contabilidade Financeira, a Contabilidade de Custos Industrial, onde os contadores tentavam utilizar os mesmos critérios aplicados nas empresas comerciais, agora nas empresas industriais e de serviços.

Inicialmente a contabilidade de custos foi limitada a acumular valores, e em seguida acompanhou a evolução do homem adaptando-se primeiramente à realidade da era mercantilista, em que os elementos fundamentais da época, os estoques, demandavam controles apurados e demonstrações dos resultados obtidos (MARTINS, 2000).

Segundo Leone (2000) foi a partir deste estágio que o processo produtivo passou a exigir a incorporação de novos valores à matéria-prima, até então comercializada em seu estado natural. Ao custo do produto agregaram-se, além do custo da matéria-prima e dos materiais auxiliares, a mão-de-obra, o aluguel do espaço utilizado e a depreciação das máquinas, tornando o processo de obtenção da receita mais complexo.

A contabilidade de custos aprimorou-se ao longo dos séculos, incorporando práticas, princípios, postulados e convenções, para fazer face à evolução da sociedade e de suas novas tecnologias. Deste modo, a determinação dos custos de uma organização tornou-se um poderoso instrumento nas mãos dos gestores para o eficiente desempenho de suas funções.

A contabilidade de custos engloba técnicas para registro, organização, análise e interpretação dos dados relacionados à produção ou à prestação de serviços e, quando acumula os custos, organiza-os em informações relevantes (LEONE, 2000).

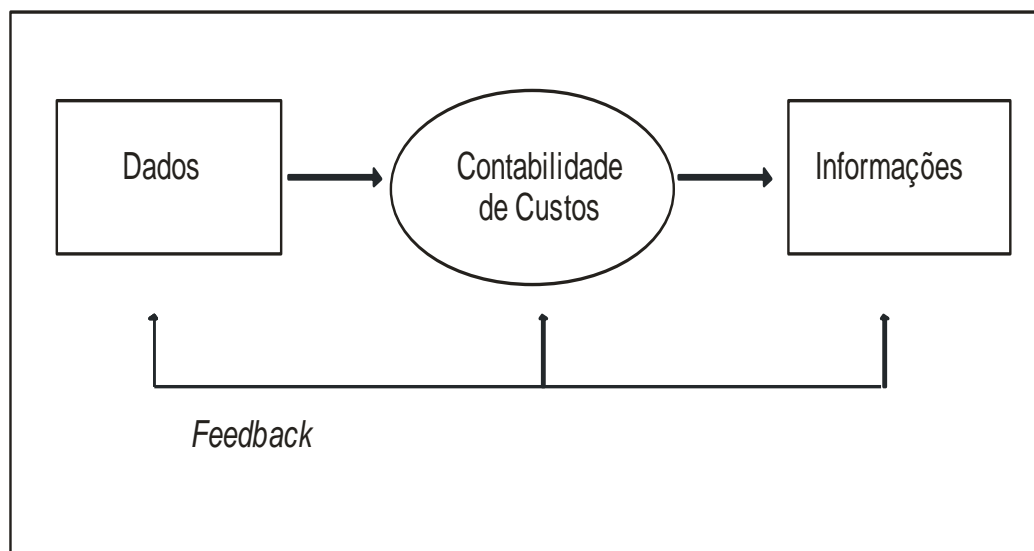


FIGURA 1 - CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO PROCESSADOR DE INFORMAÇÕES
FONTE: Leone (2000, p.21)

Para poder discutir o processo de formação dos custos e preços, Martins (2003) orienta o uso de termos técnicos, oriundos da contabilidade de custos. Entre eles:

- Gastos: representa a compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos;
- Desembolso: representa o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço;
- Investimentos: representam gastos ativados em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s);
- Custo: representa o gasto relativo ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços;
- Despesa: bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas;

- Perda: representam bens ou serviços consumidos de forma anormal e involuntária.

Todos os termos técnicos citados anteriormente são importantes e necessários para as informações contábeis da empresa. Mas, é o conhecimento dos custos associados aos produtos ou serviços que permitem à empresa saber se determinado produto é ou não rentável (MARTINS, 2003).

Os custos e seus integrantes estão diretamente relacionados ao processo de bens ou serviços de uma empresa e fazem parte do processo de formação de preço de vendas de produtos, mas os gastos incorridos para a elaboração do produto só serão contabilmente classificados como custos e somente farão parte do cálculo do lucro ou prejuízo quando da venda do produto, sendo incorporados à demonstração do resultado e confrontados com as receitas de venda. “Os gastos incorridos até o momento em que o produto esteja pronto para a venda são custos, a partir daí devem ser considerados despesas” (BRUNI e FAMÁ, 2004, p.28).

A terminologia dos custos pode ser vista na Figura 2.

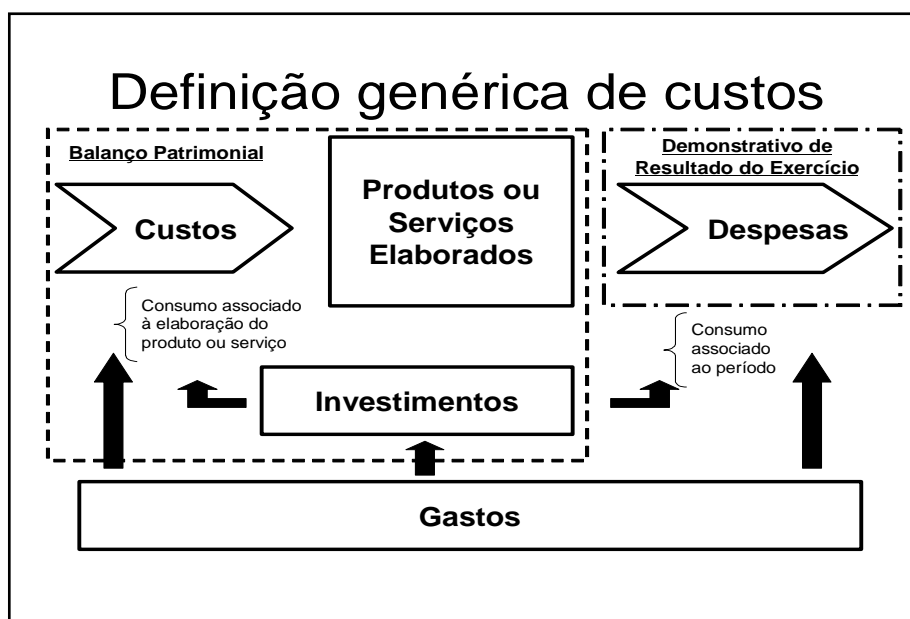


FIGURA 2 - DEFINIÇÃO GENÉRICA DE CUSTOS

FONTE: Bruni e Famá (2004, p.27)

Para Leone (2000), a contabilidade de custo tem por objetivos principais: apuração do custo dos produtos e dos departamentos; atendimento às exigências contábeis e fiscais; controle de custos de produção; melhoria de processos e

eliminação de desperdícios; auxílio na tomada de decisões e otimização de resultados.

Segundo o autor, as funções básicas da Contabilidade de Custos são:

- Determinação do Lucro: empregando os dados originários dos registros convencionais contábeis, ou processando-os de maneira diferente, tornando-os mais úteis à administração.
- Controle das Operações: e demais recursos produtivos, como os estoques, com a manutenção de padrões e orçamentos, comparações entre o previsto e o realizado.
- Tomada de Decisões: o que envolve produção (o que, quando, como e quanto fabricar), formação de preços, escolha entre fabricação própria ou terceirizada.

2.1.1 Custos

Custo “é o valor em dinheiro, ou o equivalente em dinheiro, sacrificado para produto e serviço que se espera que traga um benefício atual ou futuro para a organização” (HANSEN e MOWEN, 2003, p.61).

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p.235), “o custo é medido pelo valor corrente dos recursos econômicos consumidos ou a serem consumidos na obtenção dos bens ou serviços a serem utilizados nas operações - ou seja, trata-se do valor de troca”.

Historicamente, o custo sempre foi um elemento fundamental no processo de formação de preço de venda de produtos. Mas, com o decorrer do tempo a realidade dos processos de formação de preços de venda de produtos sofreu uma série de alterações. Mais recentemente, ganhou força a corrente que afirma ser o preço mais uma função do valor percebido pelo consumidor do que de seu custo. Mesmo admitindo-se essa nova realidade, isto em nada reduz o valor do custo, pois ele representa o gasto relativo a bens e serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços.

Segundo Iudícibus (2004), popularmente dá-se o significado da palavra custos “àquilo que foi gasto para adquirir certo bem, objeto, propriedade ou serviço”.

Os principais elementos que influenciam no resultado de qualquer empresa são representados por meio das receitas auferidas, dos custos, diretos ou indiretos, e das despesas incorridas. “Os custos diretos podem ser facilmente associados aos produtos fabricados. Os custos indiretos precisam passar por etapa intermediária, denominada rateio, para, a partir daí, serem incorporados aos produtos” (BRUNI e FAMÁ, 2004, p.36).

O custo de produção “representa o custo total de fabricação de produtos completados durante o período atual. Os custos atribuídos para produtos acabados são os custos de manufatura de materiais diretos, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação” (HANSEN e MOWEN, 2003, p.69).

Segundo Maher (2001), os custos associados à fabricação e produção são descritos como:

- Materiais diretos (MD): os materiais que podem ser identificados diretamente com o produto fabricado. Os materiais diretos também são denominados matérias-primas;
- Mão-de-obra direta (MOD): trabalho que realmente transforma materiais em produtos acabados, durante o processo de produção;
- Custos indiretos de fabricação (CIF): todos os custos de produção não caracterizados como mão-de-obra direta e material direto.

2.1.2 Classificações de Custos

Uma classificação apropriada de custos é essencial para que a administração possa coletar e utilizar esta informação do modo mais eficiente possível.

Segundo Leone (2000), os custos podem ser divididos em três grandes grupos: custos para determinação da rentabilidade e avaliação do patrimônio; custos para controle de operações e custos para tomada de decisões e planejamento.

Para Bruni e Famá (2004, p.31), diferentes são as classificações empregadas na contabilidade de custos, em função da forma de associação dos custos com os produtos elaborados (unidade do produto), de acordo com a variação dos custos, em relação ao volume de produtos fabricados (comportamento em relação ao volume);

em relação aos controles exercidos sobre os custos, em relação a alguma atuação específica (decisões especiais), e em função da análise do comportamento passado (base monetária).

Em relação à forma de associação dos custos com os produtos fabricados, os custos podem ser classificados de diferentes formas quanto à aplicabilidade em:

- Custos Diretos: são aqueles diretamente incluídos no cálculo dos produtos. Consistem nos materiais diretos usados na fabricação do produto e mão-de-obra direta. Apresentam a propriedade de serem perfeitamente mensuráveis de maneira objetiva.
- Custos Indiretos: necessitam de aproximações, isto é, algum critério de rateio, para serem atribuídos aos produtos.
- Custos de Transformação: igualmente denominados custos de conversão ou custos de agregação. Consistem no esforço agregado pela empresa na obtenção do produto.

Para os autores, o comportamento dos custos em relação ao volume permite analisar as variações nos custos totais e unitários em relação a diferentes volumes de produção. Os custos podem ser genericamente classificados quanto à variabilidade em:

- Custos Fixos: São custos que em determinado período de tempo e em certa capacidade instalada, não variam, quaisquer que seja o volume de atividade da empresa. Existem mesmo que não haja produção. Podem ser agrupados em: Custo Fixo de Capacidade – custo relativo às instalações da empresa, refletindo a capacidade instalada da empresa, como depreciação, amortização, etc. Custo Fixo Operacional – relativo a operação das instalações da empresa, como seguro, imposto predial, etc. Exemplos clássicos de custos fixos podem ser apresentados por meio dos gastos com aluguéis e depreciação independente dos volumes produzidos, os valores registrados com os gastos serão os mesmos. É importante destacar que a natureza dos custos fixos ou variáveis está associada aos volumes produzidos e não ao tempo. Assim se uma conta de telefone apresenta valores diferentes todos os meses, porém, não correlacionados com a

produção, esses gastos devem ser classificados como fixos, independentemente de suas variações mensais.

- **Custos Variáveis:** Seu valor altera-se diretamente em função das atividades da empresa. Quanto maior a produção, maior serão os custos variáveis. Exemplos de custos variáveis podem ser expressos por meio dos gastos com matérias-primas e embalagens. Quanto maior a produção, maior o consumo de ambos.
- **Custos Semifixos:** Correspondem a custos que são fixos em determinados patamar, passando a ser variáveis quando esse patamar for excedido. Exemplo: Conta mensal de abastecimento de água. Quando o consumo é inferior a um patamar definido pela empresa fornecedora do serviço, a conta é faturada de acordo com o patamar. Quando o consumo excede o valor do patamar, o valor cobrado torna-se variável de acordo com o consumo;
- **Custos Semivariáveis:** Correspondem a custos variáveis que não acompanham linearmente a variação da produção, mas aos saltos, mantendo-se fixos dentro de certos limites.

Para ilustrar, a evolução dos custos, pode ser vista na Figura 3.

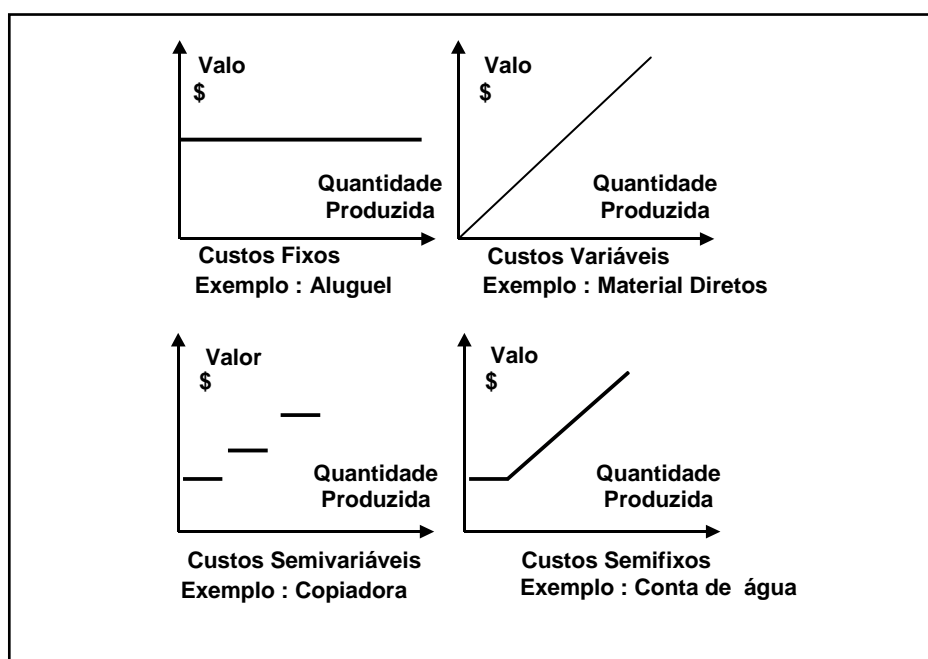


FIGURA 3 - EVOLUÇÕES DOS DIFERENTES CUSTOS
 FONTE: Bruni e Famá (2004, p. 33)

2.2 SISTEMAS DE ACUMULAÇÃO DE CUSTOS

Segundo Leone (2000), o objetivo dos sistemas de acumulação de custos é identificar e acumular os custos fabris aos produtos no decorrer da produção, ou seja, é determinar o valor destes, levando-se em conta a forma de organização produtiva das empresas. Assim, os dois sistemas básicos de acumulação de custos que se destinam a custear produtos e serviços são os seguintes: o sistema de custeamento por ordem de produção e o sistema de custeamento por processo. A diferença fundamental entre os dois sistemas está no objeto do custeio. Enquanto que para o sistema de ordens de produção o objetivo é determinar o custo do produto ou serviço, para o sistema por processos, a finalidade primeira é acumular o custo dos processos.

Wernke (2005, p.17), define custeio como: “o termo designa o ato de atribuir custos aos produtos (ou processos produtivos), independentemente do tipo de custo que está sendo atribuído”.

Quando a empresa realiza produção em ordem contínua, de maneira padronizada, o melhor sistema é o de custeamento por Processo e, nesse caso, seus produtos são produzidos em série e são padronizados. Quando a empresa realiza produção por encomenda, o melhor sistema é o de custeamento por Ordem de Produção e, nesse caso, os produtos são diferenciados e são feitos de acordo com as especificações do cliente. De acordo com as características operacionais dos negócios, as empresas podem operar utilizando-se os dois sistemas de acumulação de custos existentes, ou variações deles que objetivam a determinação do custo de produção (LEONE, 2000).

2.2.1 Sistema de custeamento por Processo

Segundo Bruni e Famá (2004, p.149), quando uma empresa apresenta um processo de produção estável, no qual; os produtos fabricados não apresentam grandes variações, torna-se usual o emprego do sistema de acumulação de custos por processo.

No sistema de acumulação de custos por processo, os custos são inicialmente classificados por tipo de gasto (natureza contábil) e depois

compilados por processos específicos. Posteriormente, todos os custos são distribuídos às unidades produzidas, por meio dos processos específicos. O sistema de custos por processo deve procurar refletir todo o processo físico da produção, criando centros de custos. Os números são posteriormente transferidos de um centro para o seguinte, do mesmo modo como a produção transfere o produto fisicamente para outra fase (BRUNI e FAMÀ, 2004).

Conforme Horngren, Foster e Datar (2000, p. 67), “neste sistema, o custo de um produto ou serviço é obtido pela média dos custos acumulados a uma grande quantidade de unidades similares”.

De acordo com Leone (2000), o custeamento por processo possui as seguintes características:

- A produção é feita para o estoque e, a partir deste estoque os produtos são vendidos para qualquer cliente.
- A produção é contínua ou em massa.
- A produção consiste em unidades iguais, submetendo-se cada unidade ao mesmo processamento.
- O produto é fabricado atravessando vários processos produtivos. O material entra no primeiro processo e começa a ser transformado. Na saída de um processo, o produto parcial, ou o componente, ganhará a dimensão de produto acabado, mas será considerado como material para o processo para onde está sendo transferido.
- Cada processo é considerado uma pequena fábrica independente dos demais processos.
- Em alguns tipos de produção em processo, os fluxos de recursos produtivos são diferentes, resultando dessa característica certas dificuldades para a acumulação, a análise e controle dos custos.

2.2.2 Sistema de custeamento por Ordem de Produção

Para Horngren, Foster e Datar (2000, p.67) no sistema por ordem de produção “os custos são acumulados a uma determinada unidade ou lote de um

produto ou serviço.” Em outras palavras, a definição acima mostra que os custos relativos ao lote de produção ou serviço devem ser alocados neste.

Conforme Leone (2000, p. 192), “o sistema de custos por ordem de produção é um sistema no qual cada elemento de custo é acumulado separadamente, segundo ordens específicas de fabricação, emitidas pela área industrial, de serviços ou comercial”.

O processo de custeamento requer definição quanto à forma de atribuição dos custos às ordens de produção. O sistema de Contabilidade de Custos deve ser estruturado e codificado para que cada ordem de produção receba somente os custos relativos ao seu consumo. Horngren, Foster e Datar (2000, p. 95) apresentam seis etapas a serem seguidas para apropriar os custos aos serviços, também próprios para produtos, que são:

- Etapa 1: Identificação da ordem de produção selecionada para objeto de custo;
- Etapa 2: Identificação dos custos diretos da ordem de produção;
- Etapa 3: Identificação dos custos indiretos relacionados com a ordem de produção;
- Etapa 4: Seleção da base de distribuição para a aplicação de cada conjunto de custos indiretos ao produto;
- Etapa 5: Determinação da taxa unitária do critério de alocação adotado para aplicação dos custos indiretos à ordem de produção;
- Etapa 6: Atribuição dos custos ao objeto de custo, pela adição de todos os custos diretos e indiretos.

O processo de produção por ordem identifica produtos ou lotes de produtos, características e clientes. O custeamento nesse processo consiste na pré-identificação de todos os custos diretos dos produtos, enquanto os custos indiretos são comuns às diversas Ordens de Produção, necessitando o tradicional rateio por algum método que mais convém (HORNGREN, FOSTER e DATAR, 2000).

2.2.3 Sistema de custeio por ordem versus Sistema de Custeio por Processo

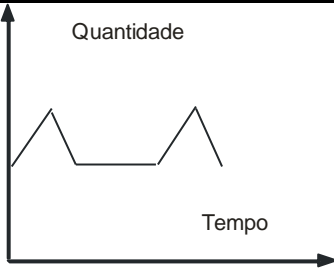
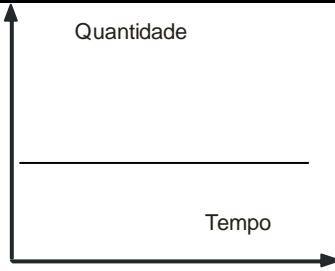
A relação desses sistemas caracteriza-se pela estrutura fabril, da complexidade dos produtos e da amplitude em que gestores de produção pretendem medir os custos. Para Horngren, Foster e Datar (2000, p. 434), “a principal diferença entre os custeios por processo e por ordem de produção é a amplitude da média utilizada para determinar os custos unitários dos produtos”.

Enquanto o sistema de produção por ordem acumula os custos para cada ordem, o sistema de produção contínua acumula custos por departamentos, centros de custos etc. Ambos os sistemas têm por objetivo avaliar estoques. As principais características que identificam cada sistema de custeio podem ser observadas no Quadro 1.

Característica analisada	Produção por ordem específica	Produção por processo
Desenvolvimento do produto	Especificação do cliente	Especificação do fabricante
Contratação do fornecimento	Seleção subjetiva (concorrência)	Seleção objetiva (amostra)
Produção	Limitada pelo cliente	Planejada pelo fabricante
Dimensão da produção	Número de peças contratadas	Número de peças do período
Mercado	Poucos compradores	Muitos compradores
Vendas	Procura do cliente	Procura cliente ou oferta do fabricante
Produto	Sob medida	Seriado
Necessidade do produto	Específica do cliente	Global do mercado
Local de produção	Na fábrica ou no campo	Na fábrica
Estoque de matéria-prima	Temporário e específico	Permanente, geral para vários produtos
Estoque de produtos	Indesejável	Necessário
Prazos de produção	Geralmente, médios ou longos	Geralmente curtos

QUADRO 1 - CARACTERÍSTICAS DA PRODUÇÃO POR ORDEM E POR PROCESSO
 FONTE: Bruni; Famá (2004, p. 148)

Ambos os sistemas são identificados por diferenças relativas à forma de alocação dos custos, tanto no processo operacional quanto nos procedimentos contábeis, cujas características próprias são apresentadas no Quadro 2.

Característica analisada	Produção por ordem específica	Produção por processo
Acumulação dos custos	Por ordem de produção	Por departamento e, em seguida, aos produtos
Apuração dos custos unitários	Custo específico por ordem de produção ou lote de produtos	Custo médio por unidade produzida no período
Requisição de materiais	Indica-se o número de ordem de produção	Indica-se o departamento e/ou código do produto
Custo unitário	Subsídio para preços em atividades futuras	Compara custo médio em diferentes períodos para conhecer causas das variações
Forma de custeamento	Predeterminada ou real	Padrão ou real
Gráfico da produção		
Racionalização no tempo	Menor	Maior

QUADRO 2 - DIFERENÇAS DO CUSTEIO POR ORDEM E POR PROCESSO
 FONTE: Bruni; Famá (2004, p. 149)

Estes Sistemas de Custeio têm semelhanças em objeto e objetivo. O objeto consiste na contabilização e controle dos custos da produção, enquanto o objetivo é acumular os custos para avaliar os estoques e os custos dos produtos vendidos.

2.2.4 Sistema de custeio misto ou híbrido

Esse sistema é uma mescla entre o Sistema de Custeio por Ordem e o Sistema de Custeio por Processo ou Contínuo. Existem indústrias que têm atividades e, também, produtos que não têm clara identificação entre um ou outro sistema. Suas atividades operam em atender pedidos de produtos por lotes contínuos, em cujo processo há necessidade de identificar os custos conforme os pedidos, todavia, o processo é contínuo, em virtude da tecnologia investida e da produção constante e padronizado. Conforme Martins (2003, p. 145), essa condição é característica quando:

Uma empresa pode ter uma encomenda que leve cinco meses de trabalho; em vez de custear como se fosse uma ordem, faz um custeio como se fosse uma produção contínua durante esse tempo. Talvez muitas das produções em série não passem de ordens de longa duração, como produção de certos eletrodomésticos, de alguns modelos de automóveis etc. Pode também ocorrer de a empresa trabalhar em série durante certo tempo com determinado produto, mas desejar custeá-lo como se fosse uma grande ordem para avaliar seu resultado global.

Alguns pontos no processo produtivo caracterizam o sistema misto ou híbrido, uma vez que indústrias podem estar operando de forma contínua na fabricação de componentes para serem incorporados em produtos finais, os quais são produzidos somente quando está identificado o pedido, ou seja, a ordem para produzir quantidades, com qualidades e clientes definidos.

Para Martins (2003, p. 144), tal procedimento industrial ocorre porque “muito comumente, encontramos empresas que trabalham parte de uma forma, parte de outra”.

Nessa relação de produção, o sistema de Contabilidade de Custos providencia os registros e controles dos custos por linha de produção contínua relativos aos componentes produzidos, os quais são incorporados a novos produtos de acordo com as ordens (pedidos), como, também, podem ser destinados à venda no mercado, gerando receitas e custos das vendas. A outra parte do sistema de Contabilidade de Custos encarrega-se em fazer os registros e controles dos custos relativos aos processos de produção e custeamento por ordem, o que complementa a dicotomia dos custos mistos ou híbridos.

Em todos os sistemas de custeamento ocorrem os métodos que apropriam os custos aos produtos, conforme se desenvolve em seguida.

2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO

Os métodos de custeio objetivam identificar os gastos inerentes ao processo produtivo, acumulando-os de forma organizada aos produtos.

Estes custos podem ser aplicados a diferentes objetos tais como: produtos, departamentos, atividades, processos, ordem de produção, ou outras formas que o gestor possa demonstrar interesse.

Segundo Padoveze (2003, p.327), métodos de custeio "é o processo de identificar o custo unitário de um produto ou serviço ou de todos os produtos e serviços de uma empresa".

Entre os diversos métodos atualmente existentes, os de uso mais comum têm-se o custeio por absorção, o custeio variável/direto e o custeio ABC.

2.3.1 Método de Custeio por Absorção

Para Horngren, Foster e Datar (2000, p.211), "o custeio por absorção é o método de custeio do estoque no qual todos os custos de fabricação, variáveis e fixos são considerados custos inventariáveis, isto é, o estoque absorve todos os custos de fabricação".

Conforme Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.124):

Neste método, todos os gastos que participam da elaboração dos produtos fabricados deverão ser absorvidos por eles. Este é o único método de custeio aceito pela Contabilidade Financeira que atende aos princípios contábeis. O custeio de absorção indica que cada unidade produzida "absorveu" todos os gastos necessários para obtê-la, sejam diretos, isto é, próprios do produto, ou indiretos, que são aqueles que auxiliam a produção. Com este método, podem-se apurar os saldos dos estoques, o Custo da Produção Vendida (CPV), além de demonstrar a situação patrimonial no Balanço.

O método de custeio por absorção tem o grande mérito de ser aceito universalmente para se apurar os custos dos produtos e serviços produzidos e

vendidos, a fim de atender os objetivos sociais da empresa. Os agentes governamentais e os auditores reconhecem como o único método aceitável para as finalidades de apuração de resultados tributável e do lucro disponível, bem como para as finalidades agregativas e estatísticas, em nível macroeconômico.

Apesar destas características, que definem os méritos e objetivos deste método, é sabido que nem sempre ele vem sendo praticado adequadamente, o que evidentemente prejudica de maneira sensível a capacidade informativa e preditiva dos relatórios contábeis para seus usuários.

Este método constitui-se no elemento de fundamental importância para a Contabilidade Financeira, como suporte à Gestão Societária, porque assegura, entre outras coisas, a compatibilidade do desempenho da empresa através do tempo, bem como a comparação dela com outras empresas concorrentes ou não (DUBOIS, KULPA e SOUZA, 2006).

MARTINS (2003) explica a metodologia de aplicação do custeio por absorção por meio de três passos básicos:

- 1º passo - Separação entre custo e despesas, uma vez que despesas não podem ser alocadas aos produtos, pois pertencem ao período em que incorrem.
- 2º passo - Apropriação dos custos diretos, por meio da identificação dos custos que estão diretamente relacionados com os produtos.
- 3º passo - Apropriação dos custos indiretos, por meio de bases de rateio, já que estes custos não são identificáveis diretamente aos produtos.

Segundo, Dubois, Kulpa e Souza, neste método, existem algumas premissas que devem ser acrescentadas aos passos básicos:

- Apuração do custo da produção do período: a partir do momento em que foram apurados os valores, por produto, dos custos diretos e indiretos, pode-se ter a noção do Custo da produção do Período (CPP);
- Apuração do custo unitário de produção: o custo unitário de produção será obtido com o resultado da divisão do CPP de cada produto pelas quantidades produzidas durante o período;
- Apuração do Custo dos produtos Vendidos (CPV) e dos Estoques Finais: multiplicando-se cada custo unitário pelas quantidades

vendas, obtém-se o CPV de cada produto. Da mesma maneira, para custear os estoques finais, basta multiplicar cada custo unitário pelas quantidades em estoque de cada bem elaborado;

- Apuração do Resultado do Período.

Demonstra-se na Figura 4, um esquema básico de custeamento pelo método por absorção.

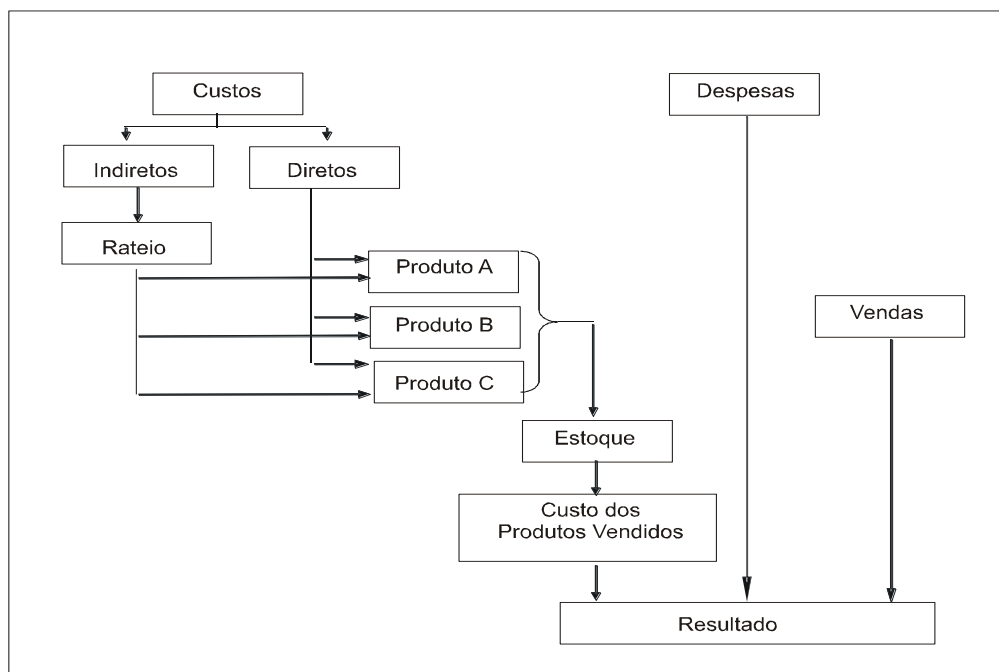


FIGURA 4 – ESQUEMA BÁSICO MÉTODO DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO
 FONTE: Martins (2003, p.57)

Entre as vantagens, Padoveze (2003) considera que a mais óbvia vantagem do custeamento por absorção é que ele está de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as leis tributárias. Outra vantagem citada pelo autor é que ele pode ser menos custoso de implementar, pois ele não requer a separação dos custos de manufatura nos componentes fixos e variáveis.

Segundo Leone (2000), as principais vantagens do custeio por absorção são:

- Considera o total dos custos por produto;
- Formação de custos para estoque;
- Permite a apuração dos custos por centros de custos.

Bertó e Beulke (2006) consideram que mesmo no enfoque do preço de venda, existem inúmeras circunstâncias em que o custeio por absorção se justifica e pode ser utilizado, a saber:

- Situação de produto único – nessa circunstância, de qualquer forma, esse produto precisa absorver todos os custos;
- Comportamento competitivo monopolista – o consumidor não tem alternativa, e o preço pode ser imposto pelo fabricante;
- Novos produtos – é extremamente comum o lançamento de novos produtos, para os quais não existem parâmetros de mercado ou concorrência. O custeio por absorção pode nesse caso ser um parâmetro inicial;
- Plena ocupação com mercados alternativos – em empresas que operam numa multiplicidade de mercados, com abrangência interna e/ou externa, tendo a sua capacidade de produção plenamente ocupada, a utilização de um ou outro sistema de custeio pode não ser muito relevante, desde que haja um bom resultado final;
- Liderança de preços – empresas líderes de mercado, que estabelecem os preços e são seguidas pelas concorrentes, podem alternativamente utilizar o sistema de custeio por absorção para essa finalidade.

Segundo Leone (2000), as desvantagens do custeio por absorção são:

- Poderá elevar artificialmente os custos de alguns produtos;
- Não evidencia a capacidade ociosa da entidade;
- Os critérios de rateio são sempre arbitrários, portanto nem sempre justos;
- Apresentar pouca quantidade de informações para fins gerenciais;
- Utiliza a absorção de todos os gastos no processo produtivo, não evidenciando os diferentes aspectos intrínsecos a cada elemento dos custos.

2.3.2 Método de Custeio Direto ou Variável

Por esse método, o custo dos produtos integra somente os custos diretamente relacionados e identificáveis ao processo de manufatura ou aos produtos derivados desse processo. Segundo Maher (2001, p.360), “no custeio variável, apenas os custos variáveis de produção são atribuídos às unidades produzidas; os custos fixos de produção são considerados despesa do período”.

Para Martins (2003, p. 198), “no custeio variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”.

Neves e Viceconti (2003) salientam que o método de custeio variável fere os princípios contábeis geralmente aceitos, em especial os Princípios de Realização de Receitas, de Confrontação e da Competência. Estes princípios estabelecem que os custos associados aos produtos só possam ser reconhecidos à medida em que estes são vendidos, já que, somente quando reconhecida a receita, é que devem ser deduzidos todos os sacrifícios necessários à sua obtenção. Como o custeio variável admite que todos os custos fixos sejam deduzidos do Resultado, mesmo que nem todos os produtos sejam vendidos, ele violaria tais princípios.

Para Bórnica (2002), os métodos de custeio devem proporcionar acurada mensuração do valor agregado ao longo de toda cadeia produtiva, como base para a tomada de decisões estratégicas e operacionais.

A competitividade do mercado tem criado necessidades de flexibilização por parte das empresas. Assim, uma corporação deve conhecer profundamente seus processos internos e entender como e onde incorrem seus gastos, a fim de eliminar perdas e atividades as quais não agreguem valor ao cliente. Os métodos de custeio despontam, nesse contexto, como boas alternativas para mensuração dos custos (BÓRNICA, 2002).

Leone (2000) menciona que o custeio variável fundamenta-se na idéia de que os custos e despesas inventariáveis são aqueles identificados diretamente com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida - referência, dessa atividade. O autor explica que o custeio variável é útil para intervir no processo de planejamento e

tomada de decisões; isto porque uma de suas especialidades está centrada na análise da variabilidade das despesas e dos custos.

Segundo Vartanian (2000), o custeio variável é aquele em que somente os custos variáveis diretos ou indiretos e as despesas variáveis são atribuídos aos objetos de custeio. Os custos fixos são levados integral e diretamente aos resultados do período. Nesse conceito, compõem o valor dos estoques dos produtos, quando estes forem os objetos de custeio, apenas os custos variáveis, sendo que as despesas variáveis apenas são utilizadas para se calcular a margem de contribuição.

Com relação à margem de contribuição, Maher (2001, p.82), caracteriza-a como a “diferença entre o preço de venda unitário e os custos variáveis unitários. Interprete a margem de contribuição como a quantia disponível para cobrir os custos fixos e gerar lucro”. Nesse aspecto, a margem de contribuição é vista como um elemento importante para os gestores, ao permitir avaliar a contribuição dos produtos para cobrir os custos fixos.

Atkinson et al. (2000, p.193) afirmam que a diferença entre o preço de venda e o custo variável por unidade é definida como margem de contribuição unitária. "Se aumentarmos a produção e a venda em uma unidade, a receita de vendas aumentaria pelo montante do preço de venda e os custos aumentariam pelo montante do custo variável por unidade". Portanto, a margem de contribuição por unidade é o aumento líquido no lucro, quando se aumenta a produção e venda em uma unidade. Este é o montante com que cada unidade produzida e vendida contribui para cobrir os custos fixos e obter lucro.

Segundo Padoveze (2003), denomina-se Ponto de Equilíbrio, o volume de atividade operacional em que o total da margem de contribuição da quantidade vendida/produzida se iguala aos custos e despesas fixas. Em outras palavras, o ponto de equilíbrio mostra o nível de atividade ou o volume operacional, quando a receita total das vendas se iguala ao somatório dos custos variáveis totais mais os custos e as despesas fixas. Assim, o ponto de equilíbrio evidencia os parâmetros que mostram a capacidade mínima em que a empresa deve operar para não ter prejuízo, mesmo que à custa de um lucro zero. O ponto de equilíbrio também é denominado ponto de ruptura (*break-even point*).

Segundo Wernke (2005), dependendo da necessidade da empresa ou do gestor, o ponto de equilíbrio possibilita adaptações que suprem as informações

gerenciais não possuídas. Essas adaptações originam tipos de ponto de equilíbrio distintos que se ajustam às diversas situações de planejamento das atividades da empresa, como por exemplo: em algumas situações é necessário fazer o estudo do ponto equilíbrio em valor e em outras situações é recomendável a determinação do ponto de equilíbrio em unidades.

Assim, dependendo da necessidade da informação e da fórmula como é calculado, o ponto de equilíbrio recebe denominações diferentes: Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC); Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE) e Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF).

O ponto de equilíbrio contábil em unidades é o número de produtos que deve ser fabricado e vendido para que o resultado seja zero. Para determinar tal quantidade, divide-se o valor total dos custos fixos (\$) pelo valor da margem de contribuição unitária (\$). Assim, cada produto vendido irá cobrir, com sua margem de contribuição unitária, uma parte dos custos fixos da empresa.

O ponto de equilíbrio contábil em valor permite calcular o valor mínimo de vendas (em \$) que a empresa deve conseguir para que não tenha lucro nem prejuízo (Wernke, 2005).

Para o autor, as fórmulas para se calcular o ponto de equilíbrio contábil são as seguintes:

$$\text{PEC unidades} = \frac{\text{Custos Fixos R\$}}{\text{Margem de Contribuição Unitária (R\%)}}$$

$$\text{PEC Valor} = \frac{\text{Custos Fixos R\$}}{\text{Percentual da Margem de Contribuição (\%)}}$$

Segundo Bruni e Famá (2004), o ponto de equilíbrio financeiro corresponde à quantidade que iguala a receita total com a soma dos gastos que representam desembolso financeiro para a empresa. Assim, no cálculo do ponto de equilíbrio financeiro não devem ser considerados gastos relativos a depreciações, amortizações ou exaustões, pois estas não representam desembolsos para a empresa.

A fórmula do ponto de equilíbrio financeiro em quantidades é:

$$\text{PEF unidades} = \frac{\text{Custos Fixos (R\$)} - \text{Depreciações (R\$)} + \text{Dívidas do período (R\$)}}{\text{Margem de Contribuição Unitária (R\%)}}$$

Para Wernke (2005, p.123), o ponto de equilíbrio econômico distingui-se das demais fórmulas de ponto de equilíbrio por incluir a variável “Lucro Desejado”, conforme a fórmula a seguir:

$$\text{PEE unidades} = \frac{\text{Custos Fixos (R\$)} + \text{Lucro Desejado (R\%)}}{\text{Margem de Contribuição Unitária (R\%)}}$$

Constata-se que a utilização do ponto de equilíbrio econômico tem como objetivo principal gerar informações aos investidores sobre o retorno do capital investido, ou seja, quanto deveria a empresa vender para recuperar o investimento, conforme rentabilidade desejada. O ponto de equilíbrio econômico possibilita também conhecer o lucro que a empresa procura almejar.

Vartanian (2000), explica que custeio variável possibilita tomar decisões como: aceitar ou não uma ordem de serviço ou um pedido especial, principalmente quando há capacidade ociosa; comprar ou produzir um determinado componente que faz parte de um produto final da empresa; comprar ou produzir um produto específico; adicionar ou suprimir linhas de produtos e canais de distribuição; repor equipamentos; usar de forma mais lucrativa os recursos escassos da empresa; servir como referencial decisório para a política de fixação de preços; e fabricar ou não um novo produto.

Deve-se ressaltar que tais decisões não são permitidas somente com o uso exclusivo do custeio variável. Todavia, assume-se que, pela utilização do referido método pode-se obter resultados de uma forma isenta das possíveis arbitrariedades provocadas pelos rateios dos custos fixos. Neste contexto, ao optar por alternativas de investimentos em novos produtos, utilizando-se como instrumento o custeio variável, as contribuições de cada produto devem ser analisadas pela rentabilidade global gerada ao empreendimento (VARTANIAN, 2000).

O custeio variável, utilizado em conjunto com o *target costing*, oferece condições para a empresa analisar a viabilidade de lançamentos de novos produtos

no mercado. Entende-se que por meio do *target costing* a empresa identifica as necessidades dos clientes e verifica qual seria o preço de venda aceitável para um produto que satisfaça a essas necessidades. Com base nesse preço de venda requerido pelo mercado, pode-se utilizar o custeio variável para identificar se a margem de contribuição total desses produtos é suficiente para absorver toda a estrutura fixa necessária para os novos produtos (VARTANIAN, 2000).

Segundo Maher (2001), o *target costing* utilizado nos lançamentos de novos produtos enfatiza, prioritariamente, a redução de custos nas fases de pesquisas, desenvolvimento, desenho e fabricação. Nesse aspecto, políticas de aperfeiçoamento contínuo do processo e administração das atividades são fundamentais para reduzir custos. Entende-se que a decisão de investimentos para lançamento de novos produtos requer uma análise acurada nos preços que os clientes estão dispostos a pagar. Com base nesses preços, pode-se, por meio do custeio variável, identificar a margem de contribuição individual por produto, em consonância à rentabilidade global objetivada pela empresa.

Leone (2000) salienta como sendo vantagens e desvantagens do método de custeio variável:

Vantagens:

- O custeamento variável apresenta de imediato à margem de contribuição;
- A geração de informações para a administração, quando se deseja saber, com segurança, quais produtos, linhas de produtos, departamento, territórios de vendas, clientes e outros segmentos (ou objetivos) que são lucrativos e onde a Contabilidade de custos deseja investigar os efeitos inter-relacionados das mudanças ocorridas nas quantidades produzidas e vendidas, nos preços e nos custos e despesas;

Desvantagens

- As informações do custeio variável são bem aplicadas em problemas cujas soluções são de curto alcance no tempo. Para obter soluções de longo prazo, normalmente as informações do custeio variável não são recomendadas;

- O trabalho de análise das despesas e custos em fixos e variáveis é dispendioso e demorado. Sempre deverão ser feitos estudos de custos x benefícios;
- Os resultados do custeio variável não são aceitos para preparação de demonstrações contábeis de uso externo.

O Quadro 3 demonstra, de forma simplificada, as diferenças entre o Custeio Variável ou Direto e o Custeio por Absorção:

Custeamento variável ou direto	Custeamento por absorção
Classifica os custos em fixos e variáveis.	Não há preocupação por essa classificação.
Classifica os custos em diretos e indiretos.	Também classifica os custos em diretos e indiretos
Debita o segmento, cujo custo está sendo apurado, apenas os custos que são diretos ao segmento e variáveis em relação ao parâmetro escolhido como base.	Debita o segmento cujo custo está sendo apurado os seus custos diretos e também os custos indiretos através de uma taxa de absorção.
Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de vendas.	Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de produção.
É um critério administrativo, gerencial, interno.	É um critério legal, fiscal, externo.
Aparentemente sua filosofia básica contraria os preceitos geralmente aceitos na Contabilidade, principalmente os fundamentos do “regime de competência”.	Aparentemente, sua filosofia básica alia-se aos preceitos contábeis geralmente aceitos, principalmente aos fundamentos do “regime de competência”.
Apresenta a Contribuição Marginal – diferença entre as receitas e os custos diretos e variáveis do segmento estudado.	Apresenta a Margem Operacional – diferença entre as receitas e os custos diretos e indiretos do segmento estudado
O custeamento variável destina-se a auxiliar, sobretudo, a gerência no processo de planejamento e de tomada de decisões.	O custeamento por absorção destina-se a auxiliar a gerência no processo de determinação da rentabilidade e de avaliação patrimonial.
Como o custeamento variável trata dos custos diretos e variáveis de determinado segmento, o controle da absorção dos custos da capacidade ociosa não é bem explorado.	Como o custeamento por absorção trata dos custos diretos e indiretos de determinado segmento, sem cogitar de investigar se os custos são variáveis ou fixos, apresenta melhor visão para o controle da absorção dos custos da capacidade ociosa.

QUADRO 3 - CUSTEIO VARIÁVEL X CUSTEIO POR ABSORÇÃO
 FONTE: Leone (2000)

2.3.3 Método de custeio baseado em Atividades-*Activity-Based Costing (ABC)*

Segundo Martins (2003, p.87), “o Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*), é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

Para Berti (2007, p.73), “o ABC (*Activity-Based Costing*), é um método de custeio que visa dar um tratamento nos custos indiretos tendo como base as atividades da empresa, independente de sua relação com o volume”.

O ABC é uma ferramenta da gestão de custos que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas relações com os produtos ou com os serviços (BERTI, 2007).

Para LEONE (2000), o custeamento ABC tem como principais características:

- Centrar seus esforços na busca da análise mais ampla e profunda das atividades meio e atividades fim;
- Alocar os custos e despesas fixas em atividades;
- Utilizar direcionadores de custos para atribuir os custos, alocados nas atividades, aos produtos.

MARTINS (2003), explica a metodologia de cálculo do Custeamento ABC por meio de quatro etapas:

1. Identificação das atividades relevantes – nesta etapa, todas as atividades da empresa devem ser levantadas e, ainda, devem ser analisadas a relevância de cada uma.
2. Atribuição de custos às atividades – nesta etapa deve ser feita uma identificação dos custos com as atividades relevantes. Esta atribuição dos custos às atividades pode ser feita por meio da alocação direta (quando existe uma identificação clara com as atividades, como por exemplo, a identificação da depreciação diretamente com o imobilizado a que pertence); o rastreamento (quando ocorre uma relação de causa e efeito entre os custos e as atividades, como por exemplo, o rastreamento do custo do salário do supervisor com o tempo de dedicação em cada produto); e o rateio (quando não há uma identificação direta e nem há possibilidade de estabelecer uma

relação de causa e efeito para utilizar o rastreamento como, por exemplo, o rateio do aluguel para as atividades).

3. Identificação e seleção dos direcionadores de custos – nesta etapa, são identificados os direcionadores que melhor estabeleçam a relação dos custos das atividades com o produto.
4. Atribuição dos custos das atividades aos produtos – nesta etapa são atribuídos os custos das atividades aos produtos por meio de direcionadores de custos.

Por meio dessa metodologia de cálculo percebe-se que o custeamento ABC reúne potencial apreciável de evolução, enquanto busca identificar e custear funções, processos, atividades, tarefas e operações em ordem hierárquica. Tem como premissa básica que, por meio dele, os custos indiretos são tratados como se fossem diretos, através da análise de suas atividades (MARTINS, 2003).

Segundo Berti (2007), o método de custeio por atividades tem como principal função distribuir de forma mais correta os custos indiretos e apresenta as seguintes vantagens.

- Permite um custeio de produtos (ou linha de produtos) mais preciso, especialmente quando custos indiretos que não variam com o volume são significativos ou quando há uma grande diversidade de volumes produzidos entre as linhas de uma empresa;
- É bastante flexível em suas aplicações. Através dos processos ou atividades podem ser considerados produtos, áreas de responsabilidade, áreas de atuação, clientes etc.;
- Fornece uma indicação confiável sobre a variação dos custos diretos a longo prazo, a qual é bastante relevante para o planejamento estratégico da empresa;
- Fornece medidas bastante relevantes das atividades da empresa, tanto financeiras (taxas periódicas de consumo de recursos pelas atividades), como não-financeiras (volumes de direcionadores);
- Ajuda a identificação e a compreensão do comportamento dos custos de uma empresa, ajudando, pois, a sua administração para alcançar a competitividade.

CATELLI (2001) lista algumas deficiências do sistema ABC. Segundo ele:

- O ABC não viabiliza a tomada de decisões, quanto a preços, pois estes são ditados pelo mercado, através da lei da oferta e procura;
- Não leva em consideração a análise marginal obtida pelo custeamento variável
- O ABC não eliminou por completo o rateio de custos fixos. Esse rateio pode trazer alto grau de subjetividade;
- O ABC não atende, em somatório de suas desvantagens, à legislação tributária, onde só é aceito, para fins fiscais, o custo por absorção;
- O ABC é muito dispendioso na sua implantação, pois até o funcionário do mais baixo nível hierárquico precisa ser treinado, no que tange ao preenchimento de relatórios de fatos ocorridos;
- Por fim, a informação só é útil quando leva à ação, isto é, à tomada de decisão para corrigir desvios, ou seja, de nada adianta uma gama enorme de informações, por meio do sistema ABC, se, os gestores, não conseguem utilizá-las.

O que distingue o ABC do sistema tradicional é a maneira como ele atribui os custos aos produtos. Portanto, o grande desafio está na escolha dos direcionadores de custos.

Segundo Martins (2003, p.96) “direcionador de custos é o fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa de seus custos”.

Para efeito de custeio de produtos, o direcionador deve ser o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos utilizam as atividades. Assim, o direcionador de custos será a base utilizada pra atribuir os custos das atividades aos produtos (MARTINS, 2003).

Atividade, conforme Nakagawa (2001) pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos. Desta forma, os direcionadores de recursos para cada atividade, possibilitam uma análise mais coerente da rentabilidade de cada item, produzido pela mesma fábrica, apoiada em decisões estratégicas.

De acordo com Martins (2003), uma atividade é: uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros com objetivos de se produzirem bens ou serviços para satisfazer as necessidades dos consumidores. É composta por um conjunto de atividades necessárias para o seu desempenho. As atividades são necessárias para concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas.

As atividades são importantes para que se consiga realizar ou executar determinada operação ou tarefa dentro de um processo produtivo. Estas devem ser identificadas e catalogadas, para que quando executadas, nos diversos departamentos da empresa, possam ter devidamente atribuídos os seus custos.

O custeio ABC baseia-se em uma alocação de custos aos produtos com base em direcionadores (*cost drivers*), que consideram as atividades desenvolvidas na fabricação dos bens ou produção dos serviços, na administração geral da empresa, nas vendas e outras. Este método apropria não só os custos, mas também todas as despesas. Os direcionadores de custos dividem-se em direcionadores de recursos e direcionadores de atividades (MARTINS, 2003).

Sobre o direcionador de recursos, Assef (2002, p.140) afirma que “os direcionadores de custos de recursos indicam a maneira como as atividades consomem recursos e são utilizados para custeá-las”.

Para Wernke (2005, p.37), “recursos representam os gastos relativos aos diversos insumos (salários e encargos dos funcionários, depreciação de máquinas, de equipamentos e do prédio, material de consumo, energia elétrica, etc.) requeridos para executar uma atividade”.

2.4 FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA

Preço, de acordo com Dutra (2003, p.32) “é o valor estabelecido e aceito pelo vendedor para efetuar a transferência da propriedade de um bem. No preço pode estar ou não incluído, além do custo, o eventual lucro ou prejuízo”.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p.258), “os preços refletem o valor de troca de bens e serviços na economia. Esses bens e serviços incluem os vários fatores de produção e itens em estágios diversos de produção, itens mantidos para fins especulativos e bens e serviços adquiridos para fins de consumo”.

Complementando o pensamento de Hendriksen e Van Breda, Cogan (1999, p.123) afirma: “os preços historicamente foram formados adicionando-se o lucro aos custos, ou como no atual paradigma, num mundo que cada vez mais caminha para a competição perfeita, o preço é determinado pelo mercado”.

2.4.1 Objetivos da Formação de Preço de Venda

Segundo Santos (2005), pode-se afirmar que, a fixação de preços de venda dos produtos é uma questão que afeta diariamente a vida de uma empresa, independentemente de seu tamanho, da natureza de seus produtos ou do setor econômico de sua atuação. Esta dificuldade de formar preço de venda pode atingir toda uma cadeia produtiva, desde o fornecedor da matéria-prima, passando pelo fabricante, distribuidores, varejistas até o consumidor final. O preço é um fator de decisão de compra. Por isso, a empresa deve ter claros seus objetivos quando da formação do preço de venda de seus produtos.

De acordo com Bertó e Beulke (2006), a formação do preço de venda de um produto ou serviço deve levar em consideração uma complexa e relevante interface de dois enfoques básicos: o financeiro, que refere-se a agregação de valor à substância patrimonial, através da remuneração justa do investimento feito, dados o nível de risco do negócio; e o mercadológico, que refere-se a possibilidade de “atingir” os consumidores em condições competitivas.

De modo geral, na seleção dos objetivos de formação de preço de venda de produtos, são as metas mais amplas que descrevem o que as empresas querem alcançar por meio do apreenhimento. No entanto, várias são as maneiras de determinação dos preços pelas indústrias do país e do mundo. O sucesso da empresa pode até não ser consequência direta da decisão acerca de preços, todavia um preço equivocado de um produto ou serviço certamente levará a empresa à ruína (BRUNI e FAMÀ, 2004).

Segundo Assef (2002), os principais objetivos do processo de formação de preço de vendas de produtos ou serviços, é proporcionar, a longo prazo, o maior lucro possível; permitir a maximização lucrativa da participação de mercado; maximizar a capacidade produtiva, evitando ociosidade e desperdícios operacionais,

e maximizar o capital empregado para perpetuar os negócios de modo auto-sustentado.

Gitman (1997) afirma que o objetivo da determinação de preço, demonstra o que a empresa espera em relação ao seu produto ou serviço, que podem ser representados pela sobrevivência da empresa, pela maximização do lucro atual, pela maximização da participação de mercado e pela liderança na qualidade do produto.

Para melhor entendimento, os objetivos do apereçamento e as ações possíveis de serem realizadas são apresentas todas no Quadro 4 :

OBJETIVO	AÇÃO POSSÍVEL
Sobrevivência	Sendo uma variável flexível, o preço será usado para manter a empresa funcionando, mesmo que sacrifique os resultados.
Lucros	São estabelecidos de maneira a satisfazer os donos ou tomadores de decisões, podendo ser definidos em termos de volumes reais de dinheiro ou em percentuais relativos a períodos de levantamento anterior de lucro.
Retorno sobre o Investimento	Há dificuldades para determinação do ROI uma vez que nem todos os dados sobre custos e receitas estão disponíveis na determinação dos preços.
Participação de mercado	A manutenção ou aumento da participação de mercado, assim como a qualidade do produto ou serviço, influenciam a lucratividade das empresas.
Fluxo de caixa	Influenciam a recuperação do volume de recursos financeiros disponíveis para a empresa.
<i>Status quo</i>	Podem focar dimensões como: manutenção de certa participação no mercado, equiparação aos preços dos concorrentes, no entanto não os derrotando, alcançar estabilidade de preços e manter uma imagem pública favorável.
Qualidade do produto	Os produtos e as marcas que os clientes percebem que são de alta qualidade têm mais probabilidades de sobreviver em um mercado competitivo.

QUADRO 4 - OBJETIVO DE APREÇAMENTO E AÇÕES POSSÍVEIS

FONTE: Adaptado de Gitman (1997, p.393)

Em síntese, a função básica dos preços é orientar as empresas no sentido de utilizarem racionalmente os recursos disponíveis, injetando no mercado quantidades de produtos compatíveis com as reais tendências e capacidades de absorção da produção realizada.

2.4.2 Política de Preços

Segundo Sartori (2004, p. 66), as políticas de preços “devem mostrar a relação entre o ambiente de formação de preços e os objetivos gerais e de mercado da empresa”.

Para Bernardi (1996), a política de preços tem três caminhos possíveis de serem seguidos.

O primeiro trata da política de preços em função dos objetivos: a empresa precisa determinar antes os seus objetivos para que depois possa determinar os seus preços. Esses objetivos podem ser:

- Penetração no mercado – estabelecimento de preços baixos para estimular o crescimento e aumentar a participação no mercado;
- Aumento de participação – estabelecimento de preços baixos para conquistar fatias do mercado;
- Recuperação do caixa – estabelecimento de preços para rapidamente recuperar o investimento, eventualmente a custo do mercado futuro;
- Maximização dos resultados – estabelecimento de preços para maximizar os lucros e o retorno;
- Preço / Qualidade – estabelecimento de preço em função de qualidade superior;
- Preço / Oportunidade – estabelecimento de preços em função da oportunidade da venda, estação etc.

O segundo caminho que pode ser seguido, segundo o autor, é a política de preços em função da demanda. Neste processo há a “discriminação de preço”, onde o produto, a mercadoria e serviço específicos são vendidos por preços diferenciados, tendo como base: cliente, época, local e momento.

O terceiro caminho que pode ser seguido é a política de preços em função da concorrência. Neste, a empresa determina os seus preços em função do mercado, no qual ela atua. Os seguintes preços podem ser praticados: preço médio praticado; preços mais altos ou mais baixos em determinados patamares; preço competitivo elaborado de fora para dentro da organização.

Segundo Bernardi (1996) em condições de forte concorrência, ao estabelecer níveis de preços mais altos ou mais baixos em determinados patamares, o conhecimento e o controle dos custos são fundamentais, uma vez que o preço já é praticamente determinado, devendo a empresa conhecer suas possibilidades de trabalhar em tais níveis.

O preço competitivo elaborado de fora para dentro da organização é um repensar total da empresa, pois estabelecer uma política, formar preços com base no novo paradigma, com preços competitivos, e atender a todos os quesitos relacionados às políticas, quanto a objetivos, demanda e concorrência, é um enorme desafio (BERNARDI, 1996).

2.4.3 Modelos de Decisão de Preços

Segundo Santos (2005, p. 47), “um modelo de decisão de preço de venda deve ter por finalidade primordial auxiliar o decisor a encontrar a melhor alternativa de preço dada uma situação decisória, tanto na determinação de um preço específico, como no estabelecimento de políticas e estratégias de preços”.

Para Bruni e Famá (2004), o atual ambiente de negócios exige que as empresas sejam competitivas em qualidade, no atendimento aos clientes e também no preço dos seus produtos e serviços. Desta forma, as decisões de preço de uma companhia devem estar integradas à sua estratégia global de negócios frente ao seu meio-ambiente. Exigindo, portanto, das organizações uma atenção especial ao processo de gestão das atividades relacionadas ao preço, principalmente às decisões de fixação de preço, cruciais quando a empresa está lançando um novo produto, ou quando as variáveis ambientais se modificam de tal forma, que obrigam a empresa alterar os seus preços de venda de produtos já comercializados.

Neste sentido, os decisores de preço, podem estabelecer o preço de um produto, a ser ofertado pela empresa através de diferentes técnicas e abordagens que orientam sua decisão final. Dentre as várias abordagens existentes, as mais conhecidas são as baseadas: na teoria econômica, nos custos, na demanda e na concorrência. Na realidade, estes enfoques são modelos de decisão que têm por finalidade auxiliar e guiar o decisor de preços na escolha da melhor alternativa de preço para a entidade (HORNGREN, 2000).

Segundo Padoveze (2003, p. 382), são três os modelos principais para gestão de preços de venda:

- Modelos de decisão de preços de venda orientados pela teoria econômica.
- Modelos de decisão de preços de venda orientados pelos custos.

- Modelos de decisão de preços de venda orientados pelo mercado.

Para Sartori (2004), os modelos de decisão de preço de venda orientados pela teoria econômica partem da premissa básica de que as empresas, agindo de forma racional, procuram maximizar seus lucros, tendo pleno conhecimento da curva da demanda de mercado e de seus custos. Dentro deste modelo, é preciso a identificação da estrutura de mercado onde a empresa atua, ou seja:

- Monopólio: quando existe um único vendedor, cujo produto não possui substitutos vendidos por outros vendedores; assim, o vendedor tem bastante liberdade de fixar o preço;
- Oligopólio: quando existem poucos vendedores, com diferenciação entre os produtos de cada vendedor; a liberdade do vendedor em estabelecer seu próprio preço de venda já é menor, pois poderá haver reação dos concorrentes capaz de afetar seu volume de venda e sua participação no mercado;
- Concorrência imperfeita (monopolística): quando existem muitos vendedores, com produtos diferenciados; o vendedor tem alguma liberdade de fixar seu próprio preço, pela diferenciação existente em seu produto;
- Concorrência perfeita: quando existem muitos vendedores com produtos idênticos e substituíveis ao nível de consumidor; a liberdade do vendedor praticamente inexistente, pois tem de praticar os preços dos concorrentes (SARTORI, 2004).

Os modelos de decisão de preços orientados pelos custos formam o preço dos produtos, através do cálculo de seus custos e adição de uma margem de lucro objetivada, pressupondo que o mercado absorva a quantidade ofertada ao preço obtido nesta equação.

Os modelos de decisão de preço orientados pelo mercado levam em consideração somente a demanda do produto ou a ação da concorrência e o valor percebido pelos clientes, ignorando os custos no estabelecimento de preços (PADOVEZE, 2003).

Segundo Martins (2003), são bastante importantes e interessantes as discussões sobre o processo decisório nos aspectos ligados à gestão de preços de

venda. Para fixar preços de venda, sem dúvida é necessário conhecer o custo do produto ou serviço, mas essa informação, por si só, embora seja relevante, não é suficiente. É necessário também saber informações do mercado para que se possa, combinando dados internos e externos, tomar decisões mais coerentes. Essa combinação depende basicamente do tipo de estrutura competitiva em que a empresa está inserida. Num mercado altamente concorrente é muito comum, a partir do preço de mercado (preço-meta) chegar-se ao custo-meta, que representa o máximo de custo a se incorrer para que o produto ou serviço seja rentável. Em situações de monopólio ou oligopólio a fixação do preço de venda ocorre basicamente da combinação custo mais margem com a capacidade ou predisposição do cliente em relação ao preço de venda. Ou seja, o preço é fixado a partir do custo tendo como referência o que os clientes estão dispostos a pagar. Porém, cabe ressaltar, que nestas situações normalmente as empresas buscam uma negociação para a política de um preço comum (MARTINS, 2003).

2.4.4 Influência de Fatores Internos e Externos

Segundo Assef (2002, p.35), existem diversos fatores que influenciam diretamente no processo de formação de preço de venda de um produto, os quais devem ser considerados e incorporados aos preços dos produtos a serem ofertados ao mercado.

A atividade de fixação de preços de venda deve levar em consideração inúmeros fatores internos e externos, dentre os quais, destacam-se:

Fatores Externos

- Mercados – dentre os fatores externos, o mais representativo e que demanda as maiores observações é o mercado em que a empresa se insere, os produtos concorrentes e suas práticas comerciais. Os mercados podem ser divididos em quatro tipos bastante distintos: concorrência perfeita, concorrência monopolista, concorrência oligopolista e monopólios.
- Elasticidade preço-demanda – as alterações nos preços de mercadorias invariavelmente acarretam modificações nos volumes

de vendas. Este movimento recebe a denominação de elasticidade-preço da demanda.

- Outros – fatores macroeconômicos, tais como taxas de juros atuais e suas previsões, taxas de câmbio, custo de oportunidade de aplicação do dinheiro, além de aspectos políticos e normativos, fazem parte da correta estratégia de preços de uma organização.

Fatores Internos

- Sobrevivência – os preços devem estar voltados para a manutenção das operações da empresa, assim, o que mais interessa é “fazer caixa”, sem grandes avaliações das margens auferidas.
- Maximização dos lucros – quando as empresas buscam maximizar suas margens de curto prazo.
- Liderança de participação de mercado – os preços são definidos com o intuito de ganhar mercado, via penetração mais rápida.
- Liderança da qualidade – o preço deixa de ser o requisito fundamental na escolha do consumidor e a qualidade, passa a ser o principal critério na decisão de compra (ASSEF, 2002).

2.5 MÉTODOS DE FORMAÇÃO DE PREÇO

2.5.1 Método baseado no custo de compra da mercadoria

O método baseado no custo de compra da mercadoria é o mais tradicional entre os gestores de preços. Conforme Santos (2005, p. 113):

É o mais comum na prática dos negócios. Se a base for o custo total, a margem adicionada deve ser suficiente para cobrir os lucros desejados pela empresa. Se a base for os custos marginais, a margem adicionada deve cobrir, além dos lucros, os custos fixos. O processo de adicionar margem fixa a um custo-base é geralmente conhecido pela expressão *Mark-up*.

Segundo Wernke (2005, p.152):

A taxa de marcação, também conhecida como *Mark-up*, é um fator aplicado sobre o custo de compra de uma mercadoria (ou sobre o custo total unitário de um bem ou serviço) para a formação do preço de venda respectivo. No

cálculo do *Mark-up* podem ser inseridos todos os fatores que se deseja cobrar no preço de venda, sob a forma de percentuais.

Para Padoveze (2003, p.387):

O *Mark-up* é uma metodologia para se calcular preços de venda de forma rápida a partir do custo de absorção de cada produto. A partir deste custo, aplica-se um multiplicador de tal forma que os demais elementos formadores do preço de venda sejam adicionados ao custo a partir desse multiplicador.

De modo geral, a obtenção do *Mark-up* pode ser vista no quadro 5, a seguir:

Gastos (custos e despesas)	G
Impostos em percentuais sobre o preço de venda	$I \times P$
Lucro em percentual do preço de venda	$L \times P$
Preço de venda	P

Quadro 5 - OBTENÇÃO DO *MARK-UP*
 Fonte: Bruni e Famá (2004, p. 340)

Supondo gastos iguais a G , preço de venda igual a P , o lucro percentual sobre o preço de venda igual a $L \times P$ e impostos percentuais sobre o preço de venda iguais a $I \times P$, o valor algébrico do *Mark-up* pode ser deduzido da seguinte equação:

$$G + I \times P + L \times P = P$$

Colocando o preço em evidência, a equação anterior transforma-se em:

$$P \times [1 + (I + L)] = G$$

Ou, encontrando-se o valor do preço (P), é possível estabelecer o *Mark-up*: índice que multiplica os gastos para se obter o preço de venda, como mostra a seguir a figura 9:

$$P = \frac{1}{1 - (I+L)} \times G$$

Mark-up

Figura 5 - FÓRMULA DO MARK-UP
Fonte: Bruni e Famá (2004, p.34)

Quanto à elaboração, segundo Wernke (2005), existem duas formas de calcular o *Mark-up*: o *Mark-up* divisor e o *Mark-up* multiplicador. Independentemente de qual tipo seja utilizado, o valor do preço de venda a ser praticado será igual nas duas modalidades de *Mark-up*.

Para obtenção do *Mark-up* divisor é necessário que sejam observadas as fases a seguir relacionadas:

- a. Listar todos os percentuais incidentes sobre o preço de venda (%PV);
- b. Somar todos os percentuais incidentes sobre o preço de venda (%PV);
- c. Dividir a soma dos percentuais sobre o preço de venda (%PV) por “100” (para achar a forma unitária);
- d. Subtrair de “1” o quociente da divisão da fase anterior (c);
- e. Dividir o custo de compra de mercadorias (no caso do comércio) ou o custo unitário total (no âmbito industrial) pelo *Mark-up* divisor, apurando o preço de venda orientativo.

As fases do cálculo do *Mark-up* divisor podem ser resumidas na equação mencionada:

$$\text{Mark - up divisor} = 1 - \text{Soma Taxas Percentuais}$$

Onde:

Soma Taxas Percentuais = soma de valores expressos em percentuais que influenciam no processo de formação de preços, como percentual de lucro desejado, e taxa percentual de despesas diversas.

Para calcular o *Mark-up* multiplicador, adotam-se os seguintes procedimentos:

- a. Listar todos os percentuais incidentes sobre o preço de venda (%PV);
- b. Somar todos os percentuais incidentes sobre o preço de venda (%PV);
- c. Partindo de “100%”, subtrair a soma dos percentuais incidentes sobre o preço de venda (%PV);
- d. O *Mark-up* multiplicador é obtido dividindo “100” pelo resultado da fase anterior (c);
- e. O preço de venda orientativo é calculado multiplicando o custo unitário pelo *Mark-up* multiplicador.

As fases do cálculo do *Mark-up* multiplicador podem ser resumidas na equação mencionada:

$$\text{Mark - up multiplicador} = \frac{100}{1 - \text{Soma Taxas Percentuais}}$$

2.5.2 Método baseado nas decisões das empresas concorrentes

Segundo Santos (2005, p.114), “qualquer método de determinação de preços deve ser comparado com os preços das empresas concorrentes, que porventura existam no mercado”.

Para o autor, esse método pode ser desdobrado em: método do preço corrente; método de limitação de preços; método de preços agressivos e método de preços promocionais.

- Método do preço corrente – é adotado para os casos de produtos vendidos a um mesmo preço por todos os concorrentes. Essa homogeneidade no preço pode decorrer de questões de costume (preço tradicional) ou de características econômicas do ramo (oligopólio, convênio de preços etc.). O responsável pela

determinação do preço por esse método encontra uma situação que o força a aceitar um preço que já existe e que ele, isoladamente, não tem poder para alterar ou combater.

- Método de imitação de preços – este método prevê que os mesmos preços sejam adotados por uma empresa concorrente selecionada no mercado. Isso ocorre, muitas vezes, em razão da falta de conhecimento técnico para a sua determinação ou custo da informação.
- Método de preços agressivos – o método de preços agressivos ocorre quando um grupo de empresas concorrentes estabelece a tendência de uma redução drástica de preços até serem atingidos, em certos casos, níveis economicamente injustificáveis abaixo do custo das mercadorias.
- Método de preços promocionais – o método de preços promocionais caracteriza a situação em que as empresas oferecem certas mercadorias, a preços tentadores, com o intuito de atrair o público para o local de venda; dessa forma, intensificando o tráfego de clientes potenciais, em função de que estimulam as vendas de outros artigos a preços normais.

2.5.3 Método baseado nas características do mercado

Para o método baseado nas características do mercado, o preço é estabelecido tomando como base o valor percebido do produto pelo mercado consumidor. Esse método exige conhecimento profundo do mercado por parte da empresa. O conhecimento do mercado permite decidir se o produto será vendido a um preço mais alto, atraindo as classes economicamente mais elevadas, ou a um preço popular, atendendo as camadas mais pobres (SANTOS, 2005).

Segundo Cogan (1999), algumas empresas praticam a definição de preço baseada naquilo que seria a percepção do consumidor. A estimativa seria proposta pelo valor máximo que cada pessoa estaria disposta a pagar, de maneira que alcance a maior lucratividade possível. Sempre eliminando a resistência do comprador, para deixar o cliente com uma percepção de vantagem diante da

escolha do produto. O valor e o preço esperados então orientam as decisões sobre a formação do produto e seus possíveis custos. Portanto, a forma que se realizará o preço inicia-se com a análise das necessidades do consumidor e suas percepções de valor, e o preço é definido se ajustando ao valor percebido por ele.

Para os autores, anteriormente citados, aquele que decidir colocar o preço no produto se baseando na percepção do consumidor, deve buscar perceber também a relação existente entre os produtos, procurar saber quais valores os consumidores atribuem às diferentes ofertas competitivas, mas isso não é fácil mensurar. Uma relação de comunicação entre a empresa e os consumidores deve existir constantemente, pois o comportamento das pessoas muda periodicamente, deve-se perguntar diretamente ao consumidor, quanto eles estariam dispostos a pagar por um produto básico, e depois por cada benefício acrescentado, ou pode fazer experiências para testar o valor percebido de diferentes ofertas de produtos. Se o vendedor cobrar mais que o valor percebido pelo consumidor, as vendas ficarão comprometidas. Muitas empresas cobram preços altos demais, e seus produtos vendem mal, outras estabelecem preços baixos demais e conseguem boas vendas, mas as receitas são menores que se o preço subisse ao nível do valor percebido (COGAN, 1999),

2.6 O USO DOS CUSTOS NA FORMAÇÃO DE PREÇOS DE VENDA

Segundo Padoveze (2003, p.385), “embora nem sempre o mercado absorva os preços de venda determinados pela empresa, que por sua vez são calculados em cima de seus custos reais ou orçados, a empresa não pode prescindir dessa importante ferramenta para, pelo menos, ter um parâmetro inicial ou padrão de referência para análises comparativas”.

O pressuposto básico para esta metodologia, é que o mercado estaria disposto a absorver os preços de venda determinados pela empresa, que, por sua vez, são calculados em cima de seus custos e dos investimentos realizados (PADOVEZE, 2003).

Para o autor, diversas outras situações podem exigir a utilização dos procedimentos de formação de preços de venda a partir do custo, como:

- Estudos de engenharia e mercadologia para introdução de novos produtos;
- Acompanhamento dos preços e custos dos produtos atuais;
- Novas oportunidades de negócios;
- Negócios ou pedidos especiais;
- Faturamento de produtos por encomenda;
- Análise de preços de produtos concorrentes.

Os principais métodos aplicáveis no processo de formação de preços com base nos custos são: método do preço com base no custo pleno; método com base no custo de transformação; método com base no custo marginal; método do preço com base no retorno sobre o capital investido e método do preço com base no custo-padrão (SANTOS, 2005).

2.6.1 Método do preço com base no custo pleno

O Custeio Pleno - também chamado de Custeio Integral - pode ser considerado uma extensão do Custeio por Absorção, na medida em que, como prescreve Padoveze (2003), “apropria ao valor do produto não só os gastos industriais, como também todas as despesas, tais como as com vendas e administração”.

Segundo Bruni e Famá (2004, p.324), “nesse método, os preços são estabelecidos com base nos custos plenos ou integrais – custos totais de produção, acrescidos das despesas de vendas, de administração e da margem de lucro desejada”.

Para Santos (2005, p.118), “custo pleno são aqueles apurados segundo o método de custeamento por absorção. A principal vantagem do custo pleno é que ele assegura a recuperação total dos custos e a obtenção de uma margem planejada de lucros, o que é muito importante na formação de preços em longo prazo”.

O autor considera que o método do preço com base no custo pleno possui limitações como:

- Não considera a elasticidade da procura.

- O sistema que depende prontamente dos custos dificilmente pode ser realista para a maioria dos negócios. Deveria ajustar-se às condições de mercado.
- Não levam em conta os preços dos concorrentes. A empresa não deve presumir que suas funções estejam necessariamente sendo desempenhadas com a máxima eficiência. Isso resultaria na perpetuação das ineficiências existentes e na incorporação delas à estrutura dos preços da empresa.
- O método do custo pleno não faz distinção entre os custos fixos e os marginais. Uma empresa que adota este método tenderia a rejeitar as encomendas que não cubram, pelo menos, os custos totais do produto.
- O método do custo pleno aplica aos custos dos produtos uma porcentagem uniforme, como previsão de lucros. Isso deixa de reconhecer que nem sempre os produtos podem auferir lucros a uma mesma taxa.

2.6.2 Método do preço com base no custo de transformação

Como os esforços da empresa estão concentrados basicamente, nos custos de transformação, para Bruni e Famá (2004, p.330) “esse método propõe-se a formar preços com base, apenas, nos custos de transformação, não considerando nos cálculos os custos com materiais diretos”.

Para Padoveze (2003, p.313), “os custos de transformação são todos os elementos de custos, excetuando-se as matérias-primas e os materiais diretos. A utilização dessa técnica tende a ser eventual, principalmente para pedidos especiais”.

A formação dos preços com base no custo de transformação pode ser aplicada pelas empresas em que a natureza e os elementos de custo dos itens produzidos variam em medida considerável. As empresas que usam o custo de transformação para formação do preço de venda não se dispõem, a aceitar o princípio de que os materiais comprados não devem ganhar nenhum lucro (SANTOS, 2005).

2.6.3 Método do preço com base no custo marginal

Segundo Bruni e Famá (2004, p.332), “o custo marginal poderia ser conceituado como o incremento de custo correspondente à produção de uma unidade adicional de produto. Assim, corresponde aos custos que não seriam incorridos se um produto fosse eliminado ou não produzido”.

Segundo Santos (2005, p.121), “pelo custeio marginal, um dirigente responsável pela formação de preços tem maior liberdade de ação. O seu objetivo consiste em descobrir as combinações de preços e de volume que maximizarão os lucros, contanto que o preço seja, pelo menos, maior do que os custos marginais ou desembolsados”.

Para o autor uma das mais importantes vantagens a serem derivadas do custeio marginal é permitir à direção acompanhar o rastro precioso dos efeitos das mudanças dos custos e preços sobre os lucros (SANTOS, 2005).

2.6.4 Método do preço com base no retorno sobre o capital investido

Segundo Sartori (2004, p.88), o método consiste na determinação de preços que atingem determinadas metas no lucro. Essas metas podem ser expressas em unidades monetárias ou como percentagem das receitas. A exemplo do apreçamento com base no custo, este se concentra nas finanças internas em vez da economia de mercado, de forma que o resultado é um preço que pode não ter relação com o que os consumidores irão pagar ou que irá fazer com que os clientes mantenham um relacionamento desejável.

Segundo Santos (2005), este método propicia meios de formar o preço levando-se em consideração uma taxa predeterminada de lucro sobre o capital investido.

A taxa de retorno geralmente é expressa através de um percentual ao ano, onde da sua escolha podem ser considerados diversos critérios, tais como:

- Os objetivos da empresa, dentre os quais: sobrevivência, manutenção, crescimento.

- Os níveis de retornos que podem ser proporcionados pelo ramo de atividades alcançadas por outras empresas.
- A reação do público e de seus clientes quanto à taxa de retorno desejada, de forma a não prejudicar sua imagem junto à sociedade.

2.6.5 Método do preço com base no custo-padrão

Conforme Leone (2000), custo-padrão “é uma previsão ou predeterminação do que os custos reais devem ser dentro de condições projetadas, servindo como uma base para o controle de custos e como uma medida da eficiência de produção (padrão de comparação), quando colocada diante desses custos reais. Ele fornece uma oportunidade para que os resultados correntes sejam analisados e as responsabilidades pelos desvios possam ser apontadas”.

Segundo Martins (2003, p. 316) “seu grande objetivo, portanto, é o de fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido”.

Para Bruni e Famá (2004, p.340), “nesse modelo, a empresa estima seu custo-padrão, com o cuidado de corretamente separar os custos pertencentes aos produtos (variáveis) e os custos pertencentes à estrutura operacional da empresa (fixos). Eventuais distorções entre os custos reais e o custo-padrão devem ser prontamente corrigidas”.

Segundo Martins (2003), são três os tipos de custo padrão: ideal, corrente e estimado.

1. Custo-padrão ideal. Seria o valor conseguido com o uso das melhores matérias-primas possíveis, com a mais eficiente mão-de-obra viável, a 100% da capacidade da empresa, sem nenhuma parada por qualquer motivo, a não ser as já programadas em função de uma perfeita manutenção preventiva, etc. Esta idéia, em franco desuso, nasceu da tentativa de se fabricar um custo “em laboratório”. Isto é, os cálculos relativos a tempo de fabricação (de homem ou máquina), por exemplo, seriam feitos com bases em estudos minuciosos de Tempos e Movimentos, com experiências usando o operário

mais bem habilitado, sem se considerar sua produtividade oscilante durante o dia, mas aquela medida num intervalo de tempo observado no teste. No final, custo-padrão ideal seria um objetivo da empresa em longo prazo, e não a meta fixada para o próximo ano ou para um determinado mês.

2. Custo-padrão estimado. É o custo onde se trabalha com programas projetados para o futuro, geralmente observados os dados do passado, sem se levar muito em consideração as ineficiências como desperdício dos materiais, produtividade, preços e insumos.
3. Custo-padrão corrente. É o custo que se situa entre os dois últimos: é uma aplicação intermediária, na busca de um custeio que mais se aproxime da realidade, levando em consideração a deficiência existente na produção no que se refere principalmente aos desperdícios em função da qualidade dos materiais, mão-de-obra, equipamentos, fornecimento de energia, etc. Ao contrário do primeiro, leva em consideração o desempenho de cada trabalhador naquela determinada linha de produção e a capacidade dos seus fornecedores, tendo como fato as deficiências insanáveis em cada setor. É um valor que a empresa considera difícil de ser alcançado, mas não impossível (MARTINS, 2003).

Para melhor compreensão, apresentam-se os Quadros 6 e 7, onde são mostradas as diferenças entre os três segmentos derivados da técnica de custeio-padrão:

CUSTO-PADRÃO CORRENTE	CUSTO-PADRÃO IDEAL
Considera as ineficiências da empresa.	Somente exclui as ineficiências da empresa que cientificamente não possam ser sanadas.
Baseia-se em estudos teóricos e em pesquisas e testes práticos.	Baseia-se somente em estudos teóricos, muitas vezes distanciados da realidade.
Leva em conta os fatores de produção (máquinas, mão-de-obra, matéria prima, etc.) que a empresa tem a sua disposição.	Considera sempre os melhores fatores de produção mesmo que não sejam viáveis de imediato.
É uma meta de curto e médio prazo (para, exercícios seguintes).	É uma meta de longo prazo (para anos futuros).

QUADRO 6 - DIFERENÇAS ENTRE CUSTO-PADRÃO CORRENTE E CUSTO-PADRÃO IDEAL
 FONTE: O autor (2008)

CUSTO-PADRÃO CORRENTE	CUSTO-PADRÃO ESTIMADO
É o custo que deveria ser. É o custo que deveria ser alcançado, se conseguisse determinados pontos de desempenho.	É o custo que deverá ser. É o custo que normalmente deverá se obter, face aos fatores de produção disponíveis ou possíveis.
É um custo mais elaborado. Exige mais estudos para sua determinação	Parte do pressuposto que a média do passado é um número válido, com algumas modificações esperadas como volume de atividade, mudança de equipamentos, etc.
É mais científico, levando em conta que faria a ligação entre os aspectos teóricos e práticos da produção.	Somente leva em consideração os aspectos práticos da produção, podendo não apontar defeitos ou ineficiências.

QUADRO 7 - DIFERENÇAS ENTRE CUSTO-PADRÃO CORRENTE E CUSTO-PADRÃO ESTIMADO
 FONTE: O autor (2008)

2.6.6 Influência dos custos na decisão de preço de venda

Segundo Sartori (2004, p. 70), existem algumas possibilidades nas quais os custos podem influenciar as decisões de preços, a saber:

- O preço pode ser determinado pela adição de uma margem de lucro ao custo, quando não houver preço de mercado estabelecido (produto novo, sem concorrente);
- Enquanto o custo possui um papel decisivo nesse tipo de preço, não tem necessariamente uma relação rígida com o preço de venda, pois preços de venda e margens de lucro precisam ser ajustadas ao volume mais lucrativo;
- O custo pode estabelecer um limite mínimo ao preço, segundo o qual a oferta do cliente poderá ser recusada ou o produto descontinuado;
- Onde existe um preço de mercado já estabelecido pela concorrência ou clientela, o custo serve principalmente para determinar qual tipo de produto e serviço pode ser oferecido a esse preço;
- Quando o preço for estabelecido pelo mercado ou pela clientela, o custo será necessário para medir a lucratividade de produtos,

guiando os gestores em dirigir as vendas aos canais mais lucrativos e enfatizando a necessidade de controlar custos para que as margens de lucro disponíveis não venham a sofrer erosão por custos excessivos.

2.7 PROBLEMÁTICA DOS ATUAIS MÉTODOS DE CUSTEIO

Segundo Kaplan e Cooper (2000), os métodos de custeio atuais utilizados não têm condições para atender às expectativas das empresas em relação ao fornecimento de informações precisas, no sentido de tomar decisões pois, a maioria dos sistemas de custos tradicionais ainda utilizam o rateio dos custos indiretos, provocando, na maioria da vezes, resultados arbitrários.

Para Porter (1992), a falha no processo de alocação dos custos indiretos se intensifica, principalmente, quando há a mudança, a partir dos anos 80, do processo de produção rígida - produção em massa - para um processo de produção mais flexível, em que é utilizada a mesma base produtiva para a fabricação de vários produtos diferenciados. Essa mudança faz com que o volume de custos indiretos aumente, provocando, alocações excessivas de custos em alguns produtos e reduções em outros, dificultando a tomada de decisões estratégicas, baseadas em custos.

Surgem novos métodos de produção, a competição, a ênfase na automação e o peso relativo do componente indireto ao custo, pela maior incidência de custos indiretos devem ser acompanhadas em sua evolução nos sistemas de custeio, pois em determinadas circunstâncias, os sistemas de custeio tradicionais apresentam distorções devido às arbitrariedades da escolha das bases de rateio. Isso tem levado as empresas, na maioria das vezes, a vender produtos ou serviços com prejuízos em função do “subcusteamento” desses ou tem levado as empresas a perder negócios ao “supercusteamento”, dificultando assim as negociações (SELIG, 1993).

Para Nakagawa (2001), o ponto crítico advém do fato de os sistemas tradicionais de custeio distorcerem os custos dos produtos e não permitirem

adequada gestão e mensuração estratégica das atividades relacionadas com a fabricação destes produtos.

Kaplan e Cooper (2000) declaram que há cinco fontes causadoras das distorções nos sistemas de custeio tradicionais e as descrevem como sendo:

1. Alguns custos são alocados aos produtos que na verdade não se relacionam aos produtos que estão sendo produzidos. Por exemplo: custo de pesquisa e desenvolvimento para futuros lançamentos, custos de excesso de capacidade (ou capacidade ociosa) e despesas corporativas representadas por pensões e benefícios aos trabalhadores aposentados.
2. Omissão de custos que são relacionados ao produto que está sendo produzido ou ao cliente que está sendo atendido. Por exemplo, os consumos considerados despesas de vendas ou administrativas e despesas de garantia.
3. Alocação de custo somente a uma porção do produto, quando este é complexo. Por exemplo, se o produto compõe-se de parte tangível (bem) e parte intangível (serviço), normalmente aloca-se todo o custo à parte tangível.
4. Apropriação incorreta de custos indiretos aos produtos. Por exemplo, usar valor médio de mão-de-obra, o processo produtivo de alguns produtos requer mão-de-obra mais cara que de outros.
5. Tentativa de alocar custos comuns ou custos conjuntos a produtos por volume produzido. Qualquer tentativa de custos a tais produtos é considerada arbitrária e carente de critério. Custeio conjunto surge quando o processo produtivo necessariamente produz dois ou mais produtos.

Os sistemas tradicionais possuem orientação funcional, assim coletam e manuseiam custos por função (departamentos) e natureza: mão-de-obra, material, depreciação, encargos, impostos, serviços de terceiros, locações, etc. Além disso, esses sistemas não mensuram os custos dos processos: clientes, mercados etc.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 ASPECTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo caracteriza-se pela pesquisa exploratória com abordagem quantitativa, em função da realização de um levantamento abordando a questão custo e formação do preço de venda em empresas madeireiras. Na visão de Gil (1999), “pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato. Portanto, esse tipo de pesquisa é realizado, sobretudo, quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil formular hipóteses precisas e operacionalizáveis”.

Nesse sentido, o trabalho pretendeu reunir mais conhecimentos, bem como buscar novas dimensões até então pouco conhecidas sobre o tema em questão.

Segundo Beuren (2004), todo estudo possui um tipo de delineamento de pesquisa quanto aos seus procedimentos. O método que conduziu a presente pesquisa foi o de levantamento ou *survey*, o qual, segundo Gil (1999, p.70), “se caracterizam pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer”. O levantamento propiciou ao pesquisador a possibilidade de estudar cinco empresas que fazem parte do complexo empresarial que envolve a empresa da madeira e possui uma cadeia de valor formada pelas atividades de manutenção e conservação de floresta e empresa extrativa vegetal. Das empresas madeireiras fazem parte: as serrarias, os desdobramentos de madeira, torneados, laqueados, laminados; compensados, placas, painéis, divisórias; chapas, aglomerados, prensados, artigos de madeira arqueada, fabricação de embalagens industriais, e outros.

Em função da questão de pesquisa, e no intuito de descrever a complexidade que envolve o processo de formação do preço de venda de produtos nas empresas madeireiras de grande porte, optou-se pelo tipo de pesquisa quantitativa que se caracteriza “pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento de dados. Esse procedimento não é tão profundo na busca do conhecimento da realidade dos fenômenos, uma vez que se preocupa com o comportamento geral dos acontecimentos” (BEUREN, 2004, p.92).

Para a construção da fundamentação teórica, utilizou-se pesquisa bibliográfica, que na visão de Gil (1999), “é desenvolvida mediante material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos”. Beuren (2004) complementa que por meio dessas bibliografias reúnem-se conhecimentos sobre a temática pesquisada. Assim a pesquisa visa descrever processos de apuração do custo e formação do preço de venda.

As empresas foram escolhidas a partir do Sindicato das Madeiras de Curitiba, Paraná, o qual apontou dez empresas madeiras de grande porte, fornecendo, inclusive, seus telefones para contato. Fizeram parte da amostra “parcela da população selecionada” (MARCONI e LAKATOS, 2007), cinco empresas madeiras de grande porte, que se dispuseram a participar do estudo, tendo como informantes seus gestores (dirigentes ou gerentes de divisão e de produto que realizam o processo de formação de preço de venda de um produto). Deste modo, a amostragem se deu por acessibilidade, pois o pesquisador conseguiu questionar apenas os gestores das empresas madeiras de grande porte às quais teve maior facilidade de acesso.

O levantamento dos dados do presente estudo foi obtido por meio de questionário, o qual segundo Gil (1999, p.128), “é uma técnica de investigação composta por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito às pessoas, tendo por objetivo o conhecimento de opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas dentre outras.”, tendo como respondentes os gestores das empresas madeiras de grande porte. Os questionários foram enviados aos respondentes por meio eletrônico.

O questionário de duas empresas respondentes foi devolvido por e-mail ao pesquisador. Para as três empresas que não atenderam à solicitação, foi feito contato por telefone com os gestores responsáveis pela contabilidade de custos e os mesmos concordaram em receber e responder o questionário de pesquisa, totalizando cinco questionários respondidos.

Os dados foram transcritos com base nas respostas dos questionários respondidos pelos gestores. Os dados coletados foram analisados de forma quantitativa e formatados por meio de tabelas e gráficos para facilitar sua interpretação.

Mesmo tendo procurado alcançar o maior rigor possível nas análises e procedimentos empregados na presente pesquisa, convém salientar algumas limitações que lhe foram impostas. São elas:

- Existência de certa relutância por parte de gestores e empresários em fornecer informações gerenciais para subsidiar trabalhos científicos;
- O fato de se trabalhar com a opinião das pessoas sobre dada situação implica que esta opinião poderá, no transcorrer do tempo, sofrer alterações, mediante a inclusão de novos fatores.

Desse modo, o caráter exploratório da pesquisa aqui apresentada não é conclusivo e busca identificar recomendações de futuras pesquisas que possam, por ocasião de outros estudos, serem exploradas.

3.2 RESULTADOS E ANÁLISES

Para sigilo das empresas participantes da pesquisa e dos respondentes nas entrevistas, bem como permitir uma análise mais acurada dos dados, utilizou-se o artifício da não identificação no processo de tabulação dos dados, atribuindo-se para cada uma somente uma letra de **A - E**, o qual foi mantido na análise dos resultados de todas as perguntas. As respostas foram agrupadas e tabuladas em tabelas de frequência, de acordo com a classificação das que participaram da amostra.

Aplicados os questionários às empresas intencionalmente escolhidas para fazerem parte do estudo, os dados coletados foram tabulados e preparados para a apresentação de forma ilustrativa em tabelas e gráficos. Para Gil (2002, p. 51), “os dados obtidos mediante levantamento podem ser agrupados em tabelas e gráficos, possibilitando sua análise estatística”. Foram feitas perguntas abertas e fechadas.

A apresentação dos resultados está subdividida em quatro seções de respostas, de acordo com a estrutura do questionário aplicado, conforme Apêndice A, e na mesma ordem, estão apresentados as tabelas e os gráficos.

A Região Metropolitana de Curitiba, capital do Estado do Paraná é a 118ª maior área metropolitana do mundo. Estimativas do Censo 2007 apontam que a

Região Metropolitana de Curitiba tem 3.595.662 habitantes, concentrando o maior PIB do sul do país, e o terceiro nacional, com pouca diferença em relação ao segundo colocado. Com estes dados a Grande Curitiba classifica-se como a 9ª maior e mais importante região metropolitana do país (PREFEITURA MUNICIPAL DE CURITIBA, 2008).

A Região Metropolitana de Curitiba é composta atualmente por 26 municípios: Curitiba, Lapa, Quitandinha, Mandirituba, Agudos do Sul, Tijucas do Sul, São José dos Pinhais, Fazenda Rio Grande, Araucária, Contenda, Balsa Nova, Campo Largo, Campo Magro, Itaperuçu, Piraquara, Pinhais, Quatro Barras, Campina Grande do Sul, Colombo, Almirante Tamandaré, Rio Branco do Sul, Bocaiúva do Sul, Tunas do Paraná, Cerro Azul, Adrianópolis e Doutor Ulysses (PREFEITURA MUNICIPAL DE CURITIBA, 2008).



FIGURA 6 - LOCALIZAÇÃO DOS MUNICÍPIOS NO MAPA DA REGIÃO METROPOLITANA DE CURITIBA

FONTE: Prefeitura Municipal de Curitiba (2008)

3.2.1 PERFIL DAS EMPRESAS PESQUISADAS

Nesta seção apresenta-se um breve perfil das empresas madeireiras de grande porte pesquisadas, tendo em vista que, nas decisões de preço, estimativas devem ser feitas sobre a demanda, pois fatores como localização, produtos, número de empregados, faturamento mensal, ativo imobilizado, depreciação utilizada, reposição de preços, exportação e importação devem ser levadas em consideração.

Para melhor visualização do perfil dessas empresas, os dados são apresentados no quadro a seguir:

EMPRESA	A	B	C	D	E
Localização	Araucária	Curitiba	Campina Grande do Sul	Tunas do Paraná	Bocaiúva do Sul
Produtos	Painéis reconstituídos, madeira serrada de <i>pinus</i>	Caixilhos, venezianas, portas	Madeiras brutas e beneficiadas	Madeiras beneficiadas para embalagens	Madeiras beneficiadas para exportação
Nº de empregados	1.000	415	155	136	102
Faturamento mensal	Interno e externo	Interno e externo	Interno e externo	Interno	Externo
Ativo imobilizado	176 milhões	–	–	–	–
Depreciação	Legal	Linear	Linear	Linear	Estimada
Reposição de preços	–	Atualização mensal	Conforme mercado	Conforme mercado	Custo de produção
Exportação	Sim	Sim	Sim	Não	Sim
Importação	Sim	Não	Não	Não	Não

QUADRO 8 - PERFIL DAS EMPRESAS PESQUISADAS

FONTE: pesquisa de campo – 2007

De forma resumida, pode-se verificar que as empresas madeireiras de grande porte de Curitiba e Região Metropolitana empregam mais de 100 funcionários; os produtos comercializados são: painéis reconstituídos, de madeira serrada de *pinus*, caixilhos, venezianas, portas, madeiras brutas e beneficiadas,

madeiras beneficiadas para embalagens e madeiras beneficiadas para exportação; possuem faturamento mensal interno e externo, bem como ativo imobilizado (embora somente uma empresa tenha fornecido essa informação); existem taxas constantes durante o tempo de vida útil estimado para um bem, ou seja, as empresas fazem a depreciação linear; e repõem preços mensalmente, de acordo com o mercado e o custo de produção.

Em primeiro lugar, a principal característica a ser controlada para um bem de ativo fixo é a sua depreciação. O ativo fixo é um conceito empregado na contabilidade de custos para definir, dentro de uma determinada empresa, quais são os bens e direitos desta empresa que não sofrem movimentação constante. Os ativos fixos fazem parte do patrimônio desta empresa, e são chamados de bens patrimoniais. Possuem como sinônimo a expressão ativo imobilizado, que também ajuda a delinear o perfil das empresas madeireiras de grande porte pesquisadas.

Ainda, quanto à depreciação, ressalta-se que ela também é controlada por taxas e fórmulas. No Brasil, a fórmula permitida por lei é a "Depreciação Linear", que consiste em dividir o valor total do bem de ativo em partes iguais, contabilizando uma parte por mês até a total desvalorização do bem de ativo, ou seja, consiste na aplicação de taxas constantes durante o tempo de vida útil estimado para o bem; por isso, é chamada de depreciação linear. Em termos contábeis, o cálculo da depreciação obedece aos critérios determinados pelo governo, através da Secretaria da Receita Federal, art. 305 do RIR/99, que estipula o prazo de 10 anos para a depreciação das máquinas, 5 anos para veículos, 10 anos para móveis e 25 anos para os imóveis. Entretanto, no cálculo da depreciação o gestor pode estabelecer fórmulas mais adequadas à realidade de sua empresa.

3.2.2 ANÁLISE DOS PROCEDIMENTOS APLICADOS À FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA

A seguir, algumas questões que objetivaram identificar as características dos procedimentos aplicados na formação de preços, com vistas a verificar se as práticas gerenciais inerentes aos conceitos de custos e formação de preços difundidos pela literatura estão sendo adotadas nas empresas pesquisadas.

3.2.2.1 Composição do custo da produção

O custeio de uma produção e do produto só é possível a partir de informações recebidas tanto da fábrica como da contabilidade.

Existem três elementos básicos que formam o custo de um produto: materiais diretos, mão de obra direta e custos indiretos de fabricação.

Tabela 1 – Composição do custo da matéria-prima

Quais são os elementos que a empresa utiliza na composição do custo da matéria-prima		
Elementos dos materiais diretos	Empresas	%
Principais matérias-primas utilizadas na fabricação do produto	3	60
Quantidade de cada matéria-prima utilizada no processo de produção	2	40
Valor referente ao preço pago pela matéria-prima	4	80
Unidade de medida referente a cada matéria-prima	4	80

FONTE: pesquisa de campo – 2007

OBS: A pergunta permite mais de uma resposta

Segundo os dados da pesquisa, mostrados na tabela 1, percebe-se que quatro (80%) das empresas utilizam o valor referente ao preço pago pela matéria-prima por unidade, quatro (80%) das empresas utilizam a unidade de medida referente a cada matéria-prima, três (60%) das empresas utilizam as principais matérias-primas utilizadas na fabricação do produto e duas (40%) das empresas utilizam a quantidade de cada matéria-prima utilizada no processo de produção, na composição do custo da matéria-prima.

Tabela 2 – Composição do custo da mão-de-obra direta

Quais são os elementos que a empresa utiliza na composição do custo da mão-de-obra direta?		
Composição do custo da mão-de-obra direta	Empresas	%
Salários	5	100
Encargos	5	100
Horas trabalhadas por empregado/mês	5	100
Horas disponíveis/mês	5	100
Custo do serviço por hora	5	100
Tempo gasto para realizar o serviço	5	100

FONTE: pesquisa de campo – 2007

OBS: A pergunta permite mais de uma resposta

Segundo os dados da pesquisa, mostrados na tabela 2, verifica-se que as cinco (100%) empresas, utilizam o salário, os encargos, as horas trabalhadas por empregado/mês, as horas disponíveis/mês, o custo do serviço por hora e o tempo gasto para realizar o serviço, na composição do custo da mão-de-obra direta.

Tabela 3 – Composição dos custos indiretos de fabricação (CIF)

Quais são os elementos que a empresa utiliza na composição do custo indireto de fabricação?		
Composição dos custos indiretos de fabricação	Empresas	%
Mão-de-obra indireta	5	100
Encargos	5	100
Depreciação	5	100
Materiais indiretos	5	100
Seguros	5	100
Energia elétrica	5	100
Outros custos indiretos	5	100

FONTE: pesquisa de campo – 2007

OBS: A pergunta permite mais de uma resposta

Segundo os dados da pesquisa, mostrados na tabela 3, verifica-se que as cinco (100%) empresas, utilizam a mão-de-obra indireta, os encargos, a depreciação, os materiais indiretos, seguros, energia elétrica e outros custos indiretos, na composição do custo da produção.

Toda empresa fabricante de algum bem transforma determinados materiais em produtos finais, os quais normalmente permanecem em estoque antes de serem vendidos.

Os materiais são todos os elementos adquiridos pela empresa, e servirão para a fabricação dos produtos finais.

A empresa organizada se utiliza de algum método para computar o custo dos materiais comprados e, com isto, valorizar o produto elaborado.

Os métodos mais utilizados para se obter o custo dos materiais sempre levam em consideração as quantidades adquiridas e o preço de compra destes materiais. Seja qual for o método usado, as empresas deverão mantê-los atualizados, com base nos pedidos de compra, nas faturas referentes às aquisições, nos preços pagos e nas datas em que foram adquiridos.

Os custos de mão-de-obra direta são aqueles incorridos com os serviços prestados por pessoas com vínculo empregatício. O conceito prende-se ao pessoal empregado, com o qual a empresa assume diversos gastos. Alguns decorrentes da legislação trabalhista e outros surgem de um potencial de benefícios. O custo com a mão-de-obra, em termos genéricos, compreende a remuneração dos empregados, os encargos legais e benefícios.

Os custos indiretos de fabricação são aqueles que, embora necessários à produção, representam basicamente a estrutura produtiva da empresa, servindo para a produção de diversos bens. Portanto, tais custos não podem ser relacionados com qualquer produto específico. Ocorrem nos segmentos (departamentos) da fábrica onde se pretende manter o controle.

São indispensáveis à produção dos vários bens e serviços, mas não se consegue identificá-los nos produtos. Portanto, os custos indiretos de fabricação são aqueles custos que para serem apropriados aos produtos necessitam de algum cálculo ou rateio, uma vez que não participam de maneira clara e objetiva na formação do produto. Rateio é distribuição dos valores de cada custo indireto de fabricação aos diversos produtos, tanto os semi-elaborados quanto os acabados, fabricados pela empresa de acordo com algum critério. O rateio deve sinalizar uma utilização presumida dos custos pelos diversos produtos, através de uma estrutura que poderá ser um índice ou percentual, refletindo como os custos indiretos de fabricação serão apropriados pelos diversos produtos, independentemente do estágio de produção em que eles se encontrem.

3.2.2.2 Métodos de Custeio

A formação dos preços de venda dos produtos ou serviços obedece a várias técnicas e estratégias; porém, a mais antiga e, portanto, a mais usada é a formação de preços por meio da apuração dos custos dos produtos e/ou serviços. Assim sendo, os métodos de custeio são considerados fontes gerenciais de extrema importância para a tomada de decisões, para a obtenção de lucros e para o alcance dos objetivos previamente traçados. Atualmente, são utilizados pelas empresas três métodos para a apuração dos custos dos produtos/serviços: o custeio por absorção, o custeio direto/variável e o custeio baseado em atividades (ABC).

O custeio por absorção define que todos os gastos na produção são considerados custos, tanto os diretos como os indiretos fixos ou variáveis. Os custos indiretos, devido a sua difícil identificação, são alocados aos produtos por meio de rateio. O custeio por absorção caracteriza-se, principalmente, por ser o único aceito pelo fisco e por atender aos princípios da contabilidade. O custeio direto/variável diz que os custos fixos são considerados despesas, não sendo apropriados para a apuração do custo unitário dos produtos. Somente os custos que variam com a produção é que compõem a apuração dos custos dos produtos. O ABC identifica os custos por atividades, medindo a quantidade de recursos dispensados para a realização de tais atividades.

Tabela 4 – Métodos de custeio utilizados

Para fins de levantamento de custos qual dos métodos abaixo a empresa utiliza?

Métodos de Custeio	Empresas	%
Absorção	4	80
Variável	1	20
ABC	0	0
Outro	0	0

FONTE: pesquisa de campo – 2007

OBS: A pergunta permite somente uma resposta

Para fins de levantamento de custos, quatro (80%) empresas utilizam o método de custeio por absorção e somente uma (20%) utiliza o método de custeio variável.

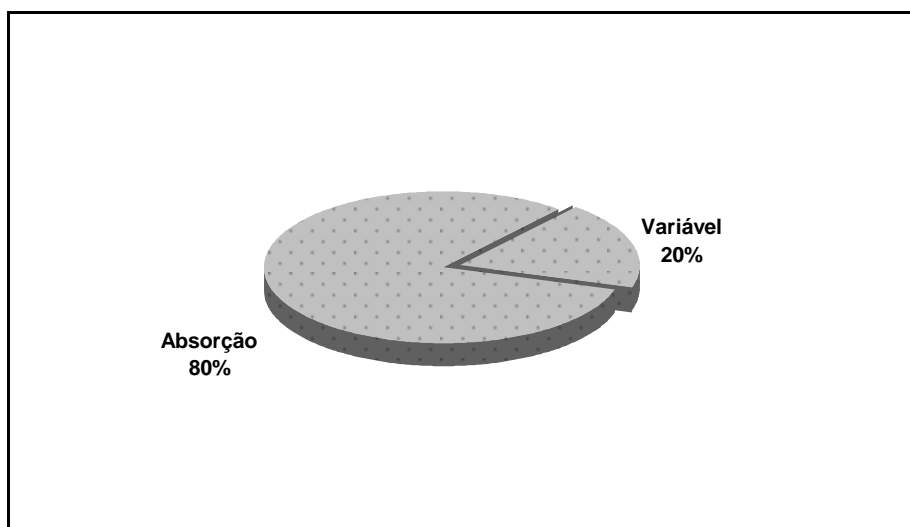


GRÁFICO 1 - MÉTODOS DE CUSTEIO UTILIZADOS

FONTE: pesquisa de campo – 2007

Mediante os dados, verifica-se que o método mais empregado pelas empresas pesquisadas, é o de absorção. É o mais utilizado porque as empresas buscam atender à legislação fiscal (Imposto de Renda) e ao sistema de custos integrado à Contabilidade, cuja apropriação realiza-se com a observância dos princípios contábeis, ou seja, da realização da receita; da competência; do custo histórico como base de valor; consistência ou uniformidade.

O método de custeio por absorção define que o custo dos produtos será constituído por todos os gastos no processo produtivo. Desta forma, o preço de venda deve cobrir os custos totais (somatória da matéria-prima consumida, mão-de-obra direta e os custos indiretos alocados), obtendo-se o lucro bruto, e este deve cobrir as despesas fixas e variáveis, além de proporcionar o lucro líquido. O objetivo deste cálculo é uma primeira aproximação do preço, mas ele poderá sofrer modificações posteriores, decorrentes das alterações no mercado. Qualquer alteração nas condições de mercado, impactam este cálculo, forçando a empresa a reprojetar o produto, adequando seus custos aos preços aceitos.

Quanto ao método de custeio variável ou direto, ele é utilizado porque trata de um método que só considera como custo do produto os custos variáveis utilizados no processo produtivo. Sendo assim, os custos fixos são considerados como despesas do período, pois estes independem do volume de produção. Ademais, é um método que facilita a preparação imediata dos instrumentos de controle, como os custos-padrão, os orçamentos flexíveis e a análise custo-volume-lucro, e possui estreita relação com os conceitos de custos desembolsáveis, custos financeiros, isto é, que passam por caixa. Isso faz com que seus resultados sejam mais efetivos para a compreensão dos gestores no processo de tomada de decisões.

3.2.2.3 Formação de preço de venda dos produtos

O preço, com certeza, ainda é um fator de decisão de compra. Por isso, a empresa deve ter claros seus objetivos quando da formação do preço de venda de um produto. A importância da política de preços faz-se necessária principalmente em situações como: a empresa vai estabelecer pela primeira vez o preço do produto

num determinado mercado; a concorrência ameaça os novos negócios da empresa com preços e prazos agressivos (abaixo da tabela normal); a demanda dos produtos se relaciona diretamente com os preços praticados; os objetivos da empresa se ligam ao retorno do investimento e sobre o retorno sobre vendas; os objetivos de lucratividade e de participação de mercado exigem uma política flexível de preços.

Antes de formar preços e estabelecer outras políticas, deve-se examinar o mercado, o ambiente, a concorrência e verificar o que o mercado estaria disposto a pagar pelo produto, para então se decidir, porém com um enfoque de fora para dentro da organização. Essa política tem três caminhos possíveis de serem seguidos:

- Política de preços em função dos objetivos – a empresa precisa determinar antes os seus objetivos para que depois possa determinar os seus preços.
- Política de preços em função da demanda – processo em que há o objetivo denominado “Descriminação de preço”, o qual compreende na venda de produtos, mercadorias e serviços específicos por preços diferenciados, tendo como base, cliente, época, local e momento.
- Política de preços em função da concorrência – a empresa determina os seus preços em função do mercado, o qual ela atua.

É importante estabelecer uma política de preço que proporcione à empresa um retorno financeiro adequado, pois o mesmo deverá cobrir o pagamento de comissões aos diversos níveis de comercialização e outras despesas decorrentes da exportação.

Tabela 5 – A empresa estabelece sua política de preços

A empresa estabelece sua política de preços:		
Em função dos objetivos	Empresas	%
Penetração no mercado.	5	100
Maximização do lucro.	5	100
Recuperação do caixa.	0	0
Preço / qualidade.	0	0
Preço/opportunidade.	0	0

FONTE: pesquisa de campo – 2007

OBS: A pergunta permite mais de uma resposta

Tabela 6 – A empresa estabelece sua política de preços

A empresa estabelece sua política de preços:		
Em função da demanda	Empresas	%
Com base no cliente.	5	100
Com base na época.	0	0
Com base no local.	0	0

FONTE: pesquisa – 2007

OBS: A pergunta permite mais de uma resposta

Tabela 7 – A empresa estabelece sua política de preços

A empresa estabelece sua política de preços		
Em função da concorrência	Empresas	%
Preço médio praticado.	0	0
Preços mais altos em determinados patamares.	1	20
Preços mais baixos em determinados patamares.	4	80
Preço competitivo.	0	0

FONTE: pesquisa de campo – 2007

OBS: A pergunta permite mais de uma resposta

Mediante os resultados, verifica-se que penetrar no mercado (100%), maximizar os lucros (100%), são os principais objetivos do processo de formação do preço de venda de produtos das empresas pesquisadas.

A penetração no mercado certamente é favorecida pelo estabelecimento de preços baixos para estimular o crescimento e aumentar a participação no mercado.

Em relação à maximização dos lucros, acredita-se que, além dos custos, o processo de formação de preços deve proporcionar, em longo prazo, o maior lucro possível; permitir a maximização lucrativa da participação de mercado; maximizar as capacidades produtivas, evitando ociosidade e desperdícios operacionais; e maximizar o capital empregado para perpetuar os negócios de modo auto-sustentado.

Em função da concorrência, cada dia mais acirrada, as empresas devem levar em consideração o mercado em que atuam, no momento de definir seus preços de venda, ou seja, quem valida o preço é o mercado, muitas vezes, suscetível às flutuações na demanda. Em algumas situações as empresas vêem-se obrigadas a diminuir seus preços (80%) ou aumentá-los (20%) para se adequar aos preços

praticados no mercado. Isso pode, inclusive, modificar as margens de lucro praticadas pela empresa.

3.2.2.4 Decisões de Formação de Preço de Venda

Tabela 8 – Situações em que as decisões de formação de preço de venda são da maior importância

Quais as situações em que as decisões de formação de preço de venda são da maior importância?		
Situações	Empresas	%
Quando a empresa tem de estabelecer o preço pela primeira vez	3	60
Quando as circunstâncias levam a empresa a considerar as possibilidades de alterar os preços	2	40
Quando a empresa produz produtos com demandas e/ou custos inter-relacionados	3	60
Outros	2	40

FONTE: pesquisa de campo – 2007

OBS: A pergunta permite mais de uma resposta

Em face desses dados, pode-se afirmar que as decisões de formação de preço de venda são importantes para as empresas pesquisadas quando: elas têm de estabelecer o preço pela primeira vez (60%); as circunstâncias levam-nas a considerar as possibilidades de alterar os preços (40%); produzem produtos com demandas e custos inter-relacionados (60%).

As decisões de preço de uma companhia devem estar integradas à sua estratégia global de negócios frente ao seu meio-ambiente. Exigindo, portanto, das organizações uma atenção especial ao processo de gestão das atividades relacionadas ao preço, principalmente às decisões de fixação de preço, cruciais quando a empresa está lançando um novo produto, ou quando as variáveis ambientais se modificam de tal forma, que obrigam a empresa, a alteração de preços de venda de produtos já comercializados.

Neste sentido, os decisores de preço, podem estabelecer o preço de um produto, a ser ofertado pela empresa através de diferentes técnicas e abordagens que orientam sua decisão final. Dentre as várias abordagens existentes, as mais conhecidas são as baseadas: na teoria econômica, nos custos, na demanda e na concorrência. Na realidade, estes enfoques são modelos de decisão que têm por

finalidade auxiliar e guiar o decisor de preços na escolha da melhor alternativa de preço para a entidade.

3.2.2.5 Influência de Fatores Internos e Externos na Formação de Preço de Venda

Tabela 9 – Fatores internos e externos

Fatores internos e externos que influenciam na formação de preço de venda		
Fatores internos e externos	Empresas	%
Taxa de juros	2	40
Moedas estrangeiras	5	100
Fornecedores	3	60
Concorrência	1	20
Demanda	2	40
Outros	4	80

FONTE: pesquisa de campo – 2007

OBS: A pergunta permite mais de uma resposta

Mediante esses dados pode-se afirmar que os fatores internos e externos que influenciam na formação do preço de venda de produtos nas empresas pesquisadas são: as taxas de juros (40%), os fornecedores (60%), as moedas estrangeiras (100%), a concorrência (20%), a demanda (40%) e outros fatores (80%).

Existem diversos fatores que influenciam diretamente na formação do preço de venda, os quais devem ser considerados e incorporados aos preços dos produtos a serem ofertados ao mercado. Isto significa dizer que, caso este processo não seja corretamente efetuado, a empresa corre um sério risco de sofrer prejuízos ou desencaixes financeiros significativos provenientes destes fatores incorretamente alocados. Pois, sabe-se que, a sobrevivência de um produto a longo prazo depende principalmente dos estudos e análises anteriormente feitas sobre os fatores que mais poderão influenciar diretamente para uma adequada formação do preço de venda.

Os fornecedores têm influência sobre a formação de preços, em função de que a empresa efetua para eles, desembolsos que deverão ser repassados na venda dos produtos, sem esquecer que o transporte até o consumidor final também está incluso na conta de fornecedores.

O perfil apresentado pela demanda de um determinado nicho de mercado determina a estruturação e como irão se comportar os produtores de determinado produto e vice-versa. Na primeira situação ocorre principalmente em concorrência perfeita e oligopólio; pode-se observar que neste tipo de mercado a existência de um número maior de empresas ofertante com competições acirradas entre produtos e preços ofertados, onde a característica principal do consumidor é a atração pelos preços mais baixos independente da qualidade dos produtos ofertados.

3.2.2.6 Métodos de Formação de Preços de Venda

Tabela 10 – Métodos de formação de preços de venda

Quais são os métodos de formação de preços de venda utilizadas pela empresa?		
Método de formação de preço de venda	Empresas	%
1. Preço com base no custo do produto	4	80
2. Preço de venda com base no <i>Mark-up</i>	1	20
3. Preço de venda com base no valor percebido pelo mercado consumidor	3	60
4. Preço de venda com base nos concorrentes	2	40
5. Preço de venda com base no custo pleno	1	20
6. Preço de venda com base no custo de transformação	2	40
7. Preço de venda com base no custo marginal	0	0
8. Preço de venda com base no retorno sobre o capital investido	0	0
9. Preço de venda com base no custo padrão	1	20

FONTE: pesquisa de campo – 2007

OBS: A pergunta permite mais de uma resposta

Percebe-se mediante os dados que os métodos de formação de preço de venda de produtos para as empresas pesquisadas, têm como base: o custo dos produtos (80%), o valor percebido pelo mercado consumidor (60%), os concorrentes (40%), o custo de transformação (40%), o *Mark-up* (20%), o custo pleno (20%) e o custo padrão (20%).

Pode-se visualizar melhor, observando o gráfico a seguir:

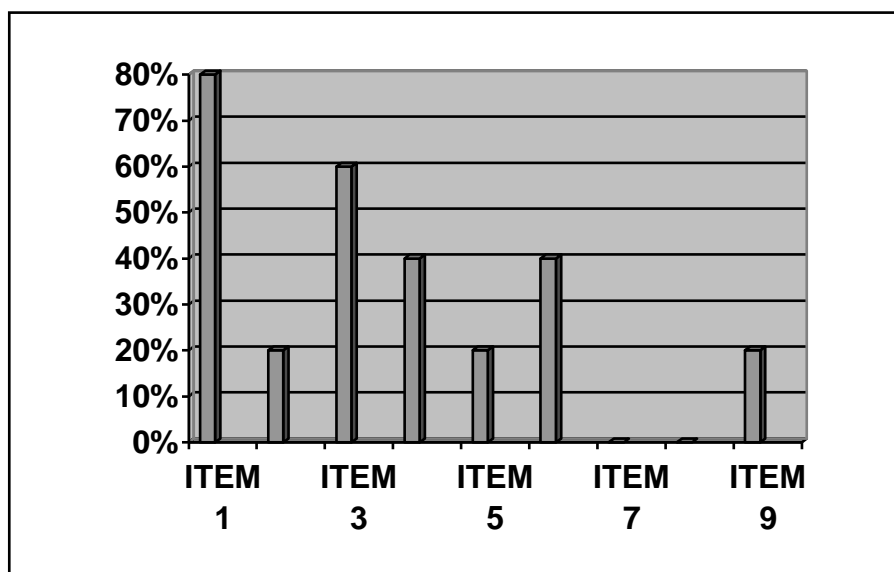


GRÁFICO 2 – MÉTODOS DE FORMAÇÃO DE PREÇOS DE VENDA
 FONTE: pesquisa de campo – 2007

O custo do produto é o mais utilizado pelas empresas, uma vez que o processo de formulação dos preços de venda baseado nos custos tem por objetivo cobrir todos os custos variáveis, obter uma margem de contribuição para cobrir os custos fixos e, ainda, gerar lucros. Os custos influenciam a oferta de produtos, pois quanto mais baixo for o custo em relação aos preços pagos pelo cliente, maior será o lucro das empresas.

Centrar-se no valor para o cliente possibilita às empresas oferecer aos clientes o que eles querem, até mesmo com uma boa margem adequada de lucro. A precificação por valor é especialmente vantajosa se a organização puder encontrar correspondência entre o que ela faz de melhor e o que o segmento do mercado valoriza. Dessa forma, as empresas se destacam por oferecer trocas agradáveis e uma imagem de prestígio, elas podem definir preços altos e, ainda assim, criar valor para um segmento de mercado que deseje esses atributos. Como acontece com as outras abordagens, o preço baseado no valor não funciona bem por si só. Os gestores precisam estar conscientes de seus custos. Mesmo que os gestores definam preços que os clientes considerem adequados, podem não chegar a lugar nenhum se os concorrentes oferecerem um negócio ainda melhor em termos de equação de valor como um todo.

As empresas, que têm como base as ações de seus concorrentes, demonstram que os mesmos produtos em outros concorrentes, e mesmo produtos

alternativos ou substitutos, podem afetar a demanda por produtos e serviços das empresas. Por conta disso, a ótica dos concorrentes é uma possibilidade para formação do preço de venda de produtos, em que as empresas procuram formar o preço de seus produtos a partir dos preços praticados pelos concorrentes.

Levar em conta os preços dos concorrentes é um dos aspectos práticos e essenciais da estratégia de preços na maioria dos casos. É um ponto de referência que auxilia a empresa a determinar em que nível fixar seus preços. Se os custos de uma empresa forem mais altos que os custos dos concorrentes, talvez ela não possa fixar um preço abaixo ou no mesmo nível da concorrência e sobreviver. Além disso, o preço baseado na concorrência não explora diretamente o valor para os clientes. Quaisquer que sejam os custos da organização, e qualquer que seja o preço cobrado pelos concorrentes, os compradores potenciais podem não comprar o produto se não considerarem que a oferta vale o seu dinheiro.

O *Mark-up*, é uma técnica que serve de base para a formação de preço de venda de produtos, pois define uma porcentagem a ser aplicada sobre o custo para se chegar ao preço de venda ao cliente. Se as receitas da empresa não forem suficientes para cobrir os custos totais, isto significa prejuízo. Para garantir que as receitas cubram os custos totais, as empresas precificam seus produtos e serviços com base nos custos, ou seja, o preço de venda é estipulado acima dos custos de produção e de comercialização, e, para isto, muitas empresas utilizam-se de um *Mark-up* que tem por finalidade cobrir os impostos sobre vendas; as despesas variáveis sobre vendas; as despesas administrativas fixas; as despesas de vendas fixas; os custos indiretos de produção fixos, e o lucro.

Custo padrão é um custo estimado que presume maior eficiência técnica e financeira. Corresponde a um valor ideal a ser alcançado pela empresa. Este pode ser o ideal, fixado em condições ideais de qualidade de materiais, mão-de-obra e equipamento, bem como de volume de produção, ou corrente, fixado com fundamento em desempenhos desses itens considerados altos, contudo não é impossível de se alcançar. O custo-padrão serve, além de arma de controle, como instrumento psicológico para a melhoria do desempenho do pessoal, se bem utilizado. Não traz, todavia, simplificações à contabilidade de custos, já que só tem utilidade quando usado junto com o padrão real.

3.2.2 PROBLEMAS NO PREÇO DE VENDA

Tabela 11 – Problemas ao determinar o preço de venda

A empresa já teve problemas ao determinar o preço de venda		
Problemas	Empresas	%
1. Preço de venda abaixo do valor de mercado, o que diminui o lucro da empresa	3	60
2. Preço de venda acima do valor de mercado, o que dificulta as vendas	2	40
3. Fabricação de produtos que dão pouco lucro em detrimento de outros mais rentáveis, ocasionando má alocação dos recursos	2	40
4. Esforço de venda não orientado para produtos mais lucrativos	4	40
5. Dificuldades para identificar e fixar ações para redução de custos e despesas, levando a empresa a operar com custos e despesas elevados	4	80

FONTE: pesquisa – 2007

OBS: A pergunta permite mais de uma resposta

Mediante os dados, verifica-se que as empresas pesquisadas já tiveram problemas ao determinar o de preço de venda por não apurar, ou não adicionar custos aos produtos, tais como: preço de vendas abaixo do valor de mercado (60%); preço de vendas acima do valor de mercado (40%); fabricação de produtos que deram pouco lucro, em detrimento de outros mais rentáveis (40%); esforço de venda não ser orientado para produtos mais lucrativos (40%); e dificuldades em identificar e fixar ações para redução de custos e despesas (80%).

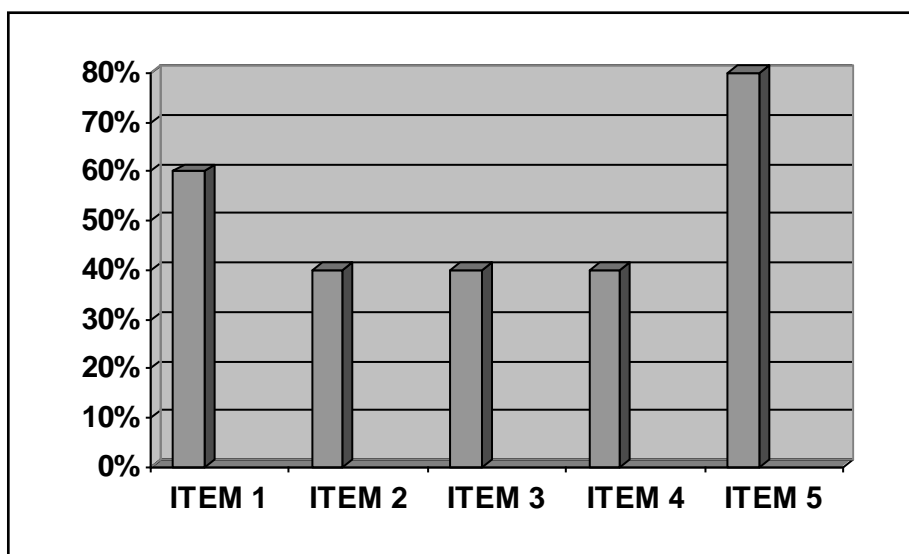


GRÁFICO 3 – PROBLEMAS AO DETERMINAR O PREÇO DE VENDA

FONTE: pesquisa de campo – 2007

A dificuldade de formar preços pode atingir toda uma cadeia produtiva, desde o fornecedor de matéria-prima, passando pelo fabricante, distribuidores, varejistas, até o consumidor final. Por outro lado, a atividade de fixação de preços de venda deve levar em consideração inúmeros fatores internos e externos, dentre os quais se destacam: a demanda esperada do produto; a capacidade e disponibilidade financeira dos consumidores; a qualidade e tecnologia do produto ofertado em relação às necessidades do mercado comprador; a existência e disponibilidade de produtos substitutos a preços competitivos; a legislação que regulamenta os aspectos jurídicos e éticos de determinação de preços; a estrutura de custos e despesas da empresa; o nível de investimentos realizados; e os objetivos gerais e funcionais da organização.

3.2.4 PERCEPÇÕES

3.2.4.1 Satisfação na Utilização do Método de Custeio

A percepção dos gestores respondentes quanto ao nível de satisfação na utilização dos métodos de custeio que vêm sendo utilizados está traduzida abaixo:

Tabela 12 – Grau de satisfação dos gestores

Qual o grau de satisfação dos gestores na utilização dos métodos de custeio que vêm sendo utilizados na formação de preço de venda?		
Grau de satisfação	Empresas	%
1. Muito satisfeito	1	20
2. Satisfeito	4	80
3. Pouco satisfeito	0	0
4. Insatisfeito	0	0
Total	5	100

FONTE: pesquisa de campo – 2007

OBS: A pergunta permite apenas uma resposta

De acordo com as percepções dos gestores respondentes, as empresas pesquisadas estão satisfeitas (100%) com os métodos de custeio que vem sendo

utilizados, porque estes fornecem dados suficientes para que os gestores possam fixar e estabelecer a política de preços; proporcionam conhecimentos das margens de lucros obtidos em cada um dos produtos fabricados e vendidos; promovem a fluidez das informações entre todas as áreas envolvidas, tanto no processo de fabricação quanto na tomada de decisões; tornam a formação do preço de venda mais rápida, e dá uma margem segura de lucro na formação de preço de venda.

3.2.4.2 Aceitação do Mercado

Têm-se, a seguir, a percepção dos gestores respondentes sobre a aceitação do mercado diante das diversas alternativas de preços da empresa:

Tabela 13 – Aceitação do mercado

Qual a aceitação do mercado às diversas alternativas de preços da empresa?		
Aceitação	Empresas	%
1. Aceitam totalmente	3	60
2. Aceitam parcialmente	2	40
3. Não aceitam	0	0
Total	5	100

FONTE: pesquisa de campo – 2007

OBS: A pergunta permite apenas uma resposta

De acordo com a percepção dos gestores respondentes, o mercado aceita totalmente as diversas alternativas de preços das empresas pesquisadas (60%) e aceitam parcialmente (40%).

Essa aceitação total é demonstrada pelos produtos, que devem ter: qualidade, volumes necessários para atender a demanda, preços compatíveis com os produtos que fabrica e vende, dinamismo de processos de fabricação, e alteração de sua política de preços conforme o ciclo do produto.

3.2.4.3 Efeito do preço e imagem dos produtos comparados aos dos concorrentes

Tabela 14 - Efeito do preço e imagem dos produtos comparados aos dos concorrentes

Em relação à imagem do produto em comparação aos concorrentes; como a empresa gerencia os seus preços de venda?

Imagem / preço do produto	Empresas	%
Atendem aos padrões de qualidade exigidos pelo mercado	2	40
A qualidade e os volumes disponíveis satisfazem os clientes	1	20
Ajudam a manter um bom relacionamento com o cliente	1	20
Melhoria constante de processos e controles	3	60

FONTE: pesquisa de campo – 2007

OBS: A pergunta permite mais de uma resposta

De acordo com as percepções dos gestores respondentes, os preços praticados em relação à imagem do produto nas empresas madeireiras de grande porte de Curitiba e Região Metropolitana pesquisada, quando comparados aos dos concorrentes, atendem aos padrões de qualidade exigidos pelo mercado (40%); a qualidade e os volumes disponíveis satisfazem os clientes (20%); ajudam a manter um bom relacionamento com o cliente (20%) e melhoria dos processos e controles para manter uma boa imagem do produto (60%).

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Diante de um mercado cada vez mais competitivo, as informações sobre custos têm sido consideradas um elemento estratégico dentro das organizações. A utilização de sistemas de custeio pelas empresas vem auxiliando os gestores no momento de definir estratégias e gerenciar os custos incorridos nos processos e atividades.

Quanto mais intensa a competição a que estiverem submetidas às empresas, mais importante será dispor de instrumentos integrados de gestão que permitam o desenvolvimento de produtos e serviços com vistas a oferecer aos clientes a qualidade e a funcionalidade por eles desejada, e que, ao mesmo tempo, possibilitem os lucros pretendidos pelas mesmas.

Para ser bem sucedida nesse aspecto, as empresas deverão ter em seu ambiente operacional um sistema de custo que contemple os objetivos de utilização de recursos; que auxilie nas tomadas de decisões e proporcione um diferencial nesse percurso.

Assim as empresas podem aprimorar ou alocar os custos ao produto por meio do sistema de custeio, entre eles: o custeio por absorção que além de ser um dos mais antigos sistemas, é o único aceito para fins fiscais e consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados.

O custeio direto é um sistema que só considera como custo do produto os custos variáveis utilizados no processo produtivo. Sendo assim, os custos fixos são considerados como despesas do período, pois estes independem do volume de produção.

Deste modo, os gestores devem analisar as características específicas de cada sistema de custeio a fim de verificar aquele que mais condiz com a realidade da empresa para o gerenciamento das informações, que possam auxiliar de forma clara a tomada de decisão nas organizações.

No que tange ao objetivo geral dessa pesquisa: a identificação dos modelos de custos e de formação do preço de venda utilizados pelas grandes empresas madeireiras de Curitiba e Região Metropolitana; e se as informações geradas com a

aplicação desses modelos são adequadas para o processo decisório de seus gestores; constatou-se na pesquisa realizada que os mesmos conhecem a utilização e a importância das informações de custos para a tomada de decisões, principalmente para decisões que envolvam formação de preços, política de vendas, análise de competitividade, planejamento do negócio, estoque de produtos e matéria-prima e lucratividade pretendida, o que permite considerar que as informações de custos estão contribuindo na tomada de decisões da formação do preço de venda dessas empresas.

Ao visualizar o método utilizado observa-se que o custeio por absorção é adotado por quatro empresas, ou seja, a maioria das empresas entrevistadas, confirmando que o modelo de custos que prepondera nas maiores empresas madeireiras de Curitiba e Região Metropolitana é o método de custeio por absorção.

A pesquisa revelou que os modelos de custos utilizados geram na sua maioria, uma satisfação na elaboração dos preços de venda. Esta questão revelou que as informações do modelo atendem a necessidade do gestor com a facilidade de verificação dos custos industriais e com o benefício nas negociações de venda, confirmando que as informações e os modelos de custos e de formação do preço de venda atendem às necessidades dos seus gestores.

Verifica-se também, que os problemas de preço de venda de produtos enfrentados pelas empresas pesquisadas se devem aos seguintes fatores: preço de vendas abaixo do valor de mercado; preço de vendas acima do valor de mercado; fabricação de produtos que deram pouco lucro, em detrimento de outros mais rentáveis; o esforço de vendas não é orientado para produtos mais lucrativos e dificuldades em identificar e fixar ações para redução de custos e despesas.

Apesar da importância estratégica da formação de preço, muitas empresas ainda não têm programas adequados à sua estrutura, e nem estão claramente definidos. Num plano lógico, a opção até que é correta: afinal é preciso conhecer sua estrutura de custos para determinar o preço. No entanto, é insuficiente, uma vez que deve ser complementada por uma análise das mudanças na estrutura do mercado, considerando tanto o comportamento e as competências dos concorrentes como também as exigências do consumidor.

A recomendação é que, após definir tecnicamente o preço, seja elaborado um questionamento voltado para o ambiente externo, simples e bem objetivo: será que o mercado aceitará o preço determinado?

Também não se pode baixar ou elevar o preço só porque os concorrentes estão trabalhando com preços inferiores ou superiores ao seu. Antes de qualquer atitude, é preciso saber se sua empresa tem estrutura e reservas suficientes para sustentar uma posição de disputa estabelecida em preços.

Para atender cada objetivo em particular é preciso o desenho de uma estratégia diferenciada. O importante é que seja considerada a relação “custo-benefício” da formação de preço, destacando a percepção do consumidor.

Um importante ponto-chave para a empresa é montar uma política de preços que combine interesses de custos, concorrentes, consumidores, estrutura, demandas, flexibilidade de operação e valor agregado, em todos os seus eixos e dimensões de combinação.

Ao tratar o assunto de custos e formação de preço de venda das empresas madeireiras, acredita-se que a contribuição da contabilidade de custos com o conhecimento dos modelos mais utilizados, encontra-se longe de ter sido suficientemente explorado, demandando a elaboração de trabalhos futuros. Também a aplicação desta pesquisa em outras regiões do Brasil, com os devidos ajustes, para levantar um comparativo dos modelos adotados.

REFERÊNCIAS

- ASSEF, Roberto. **Manual de Gerência de Preços**. Rio de Janeiro: Campus, 2002.
- ATKINSON, et al. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BERNARDI, Luiz Antonio. **Política e Formação de preços: uma abordagem competitiva, sistêmica e integrada**. São Paulo: Atlas, 1996.
- BERTI, Anélio. **Contabilidade e Análise de Custos**. 2ª ed. Curitiba: Editora Juruá, 2007.
- BERTÓ, Dalvio José; BEULKE, Rolando. **Gestão de Custos**. São Paulo: Editora Saraiva, 2006.
- BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da Informação: um recurso estratégico no processamento de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 1998.
- BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- BÓRNIA, Antonio César. **Análise Gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- COGAN, Samuel. **Custos e formação de preços e Análise**. São Paulo. Ed. Pioneira. 1999.
- DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA Luiz Eurico. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. São Paulo: Atlas, 2006.
- DUTRA, René Gomes. **Custos: Uma abordagem prática**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª- ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GITMAN, L.T. **Princípios de Administração Financeira**. 5ª- ed. Ed. Harbra, 1997.
- HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. 3 ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning. 2003.

HENDRIKSEN, Eldon , VAN BREDa, Michael. **Teoria da Contabilidade**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. 2ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

KAPLAN, Robert S. COOPER, Robin. **Custos e Desempenho – Administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 2000.

LEONE, George. **Curso de Contabilidade de Custos** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos: Criando valor para a Administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCONI, Marina de Andrade e LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do Trabalho Científico: Procedimentos básicos. Pesquisa bibliográfica, projeto e relatório. Publicações e trabalhos científicos**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 7ª edição, São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC : Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 2001.

NEVES, Silvério das, VICECONTI, Paulo. **Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo**. 7ª ed. São Paulo: Editora Frase, 2003.

PADOVEZE, Clovis Luís. **Contabilidade gerencial de custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

_____. **Controladoria estratégica e operacional**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PREFEITURA MUNICIPAL DE CURITIBA. Disponível em: <<http://www.curitiba.pr.gov.br>> Acesso em: 26 fevereiro 2008.

PORTER, Michael. **Vantagem Competitiva: Criando e Sustentando um desempenho superior**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

SANTOS, José Joel dos. **Fundamentos de Custos: para formação do Preço e do Lucro**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SARTORI, Eloi. **Gestão de Preços**. São Paulo: Atlas, 2004.

SELIG, Paulo M. Gerência e Avaliação do Valor Agregado Empresarial. **Tese**. EPS-UFSC, Florianópolis, p. 15-70, 1993.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. **Teses, dissertações, monografias e outros trabalhos acadêmicos**. Sistemas de Bibliotecas. Curitiba: UFPR, 2007.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais**. São Paulo: Saraiva, 2005.

VARTANIAN, Grigor Haig. **O método de custeio pleno: uma análise conceitual e empírica**. 2000. 205p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

APÊNDICE

QUESTIONÁRIO UTILIZADO NA PESQUISA DE CAMPO

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
PROGRAMA DE PÓS -GRADUAÇÃO – MESTRADO EM CONTABILIDADE
Área de concentração: Contabilidade e Finanças
Ênfase: Contabilidade Gerencial

**PESQUISA: FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA: UMA ANÁLISE DO
PROCESSO DE FORMAÇÃO DE PREÇO EM EMPRESAS MADEIREIRAS DE
GRANDE PORTE DE CURITIBA E REGIÃO METROPOLITANA**

INSTRUMENTO DE PESQUISA

Este é um instrumento de pesquisa. Ele é composto pelas questões abaixo, as quais fazem parte do trabalho de Dissertação de Mestrado intitulada “Formação do Preço de Venda: uma análise do processo de formação de preço em empresas madeireiras de grande porte de Curitiba e Região Metropolitana” do Curso de Pós-Graduação do Mestrado em Contabilidade, Linha de Pesquisa - Contabilidade Gerencial e de Finanças Corporativas da Universidade Federal do Paraná - UFPR.

Certo de sua colaboração em respondê-las, agradeço a sua participação.

Eluiz Miqueletto

Mestrando em Contabilidade
E-mail – emiqueletto@terra.com.br

QUESTIONÁRIO

1. PERFIL DA EMPRESA:

Localização:.....

.....

Produto(s):.....

.....

.....

Número Empregados:.....

Faturamento Mensal: () Interno () Externo

Ativo Imobilizado:.....

Reposição de Preços:.....

Exportador: () Sim () Não

Importador: () Sim () Não

Outras Informações:

.....

.....

2. QUAIS SÃO OS ELEMENTOS QUE A EMPRESA UTILIZA NA COMPOSIÇÃO DO CUSTO DA PRODUÇÃO?

(Anotar uma ou mais opções conforme o caso)

2.1 MATÉRIA-PRIMA

() Principais matérias-primas utilizadas na fabricação do produto

() Quantidade de cada matéria-prima utilizada no processo de produção

() Valor referente ao preço pago pela matéria-prima por unidade

() Unidade de medida referente a cada matéria-prima

2.2 MÃO-DE-OBRA DIRETA

() Salários

() Encargos

() Horas trabalhadas por empregado/mês

- () Horas disponíveis/mês
- () Custo do serviço por hora
- () Tempo gasto para realizar o serviço

2.3 CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO (CIF)

- () Mão-de-obra indireta
- () Encargos
- () Depreciação
- () Materiais indiretos
- () Seguros
- () Energia elétrica

3. QUAIS OS MÉTODOS DE CUSTEIO UTILIZADOS PARA APROPRIAÇÃO DE CUSTOS AOS PRODUTOS?

(Anotar apenas uma opção)

- () Método de custeio por absorção
- () Método de custeio direto ou variável
- () Método ABC - custeio baseado em atividades
- () Outro. Qual? Justifique o porquê da escolha.

.....

.....

4. A EMPRESA ESTABELECE SUA POLÍTICA DE PREÇOS EM FUNÇÃO:

(Anotar uma ou mais opções conforme o caso)

4.1 DOS OBJETIVOS

- () Penetração no mercado
- () Maximização do lucro
- () Recuperação do caixa
- () Preço / qualidade
- () Preço/oportunidade
- () Outros. Quais?

.....

.....

4.2 DA DEMANDA - A EMPRESA ELABORA O PREÇO DE VENDA COM BASE:

- () No cliente
- () Na época
- () No local
- () Outros. Quais?

.....

.....

4.3 DA CONCORRÊNCIA

- () Preço médio praticado
- () Preços mais altos em determinados patamares
- () Preços mais baixos em determinados patamares
- () Preço competitivo
- () Outros. Quais?

.....

.....

5. SITUAÇÕES EM QUE AS DECISÕES DE FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA SÃO DA MAIOR IMPORTÂNCIA:

(Anotar uma ou mais opções conforme o caso)

- () Quando a empresa tem de estabelecer o preço pela primeira vez.
- () Quando as circunstâncias levam a empresa a considerar as possibilidades de alterar os preços.
- () Quando a empresa produz produtos com demandas e/ou custos inter-relacionados.
- () Outros. Quais?

.....

.....

.....

.....

6. FATORES INTERNOS E EXTERNOS QUE INFLUENCIAM NA FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA:

(Anotar uma ou mais opções conforme o caso)

- ☐ Taxa de juros
- ☐ Moedas estrangeiras
- ☐ Fornecedores
- ☐ Concorrência
- ☐ Demanda
- ☐ Outros. Quais?

.....

7. MÉTODO UTILIZADO NA FORMAÇÃO DE PREÇOS DE VENDA PELA EMPRESA:

(Anotar uma ou mais opções conforme o caso)

- ☐ Preço com base no custo do produto
- ☐ Preço de venda com base no *Mark-up*
- ☐ Preço de venda com base no valor percebido pelo mercado consumidor
- ☐ Preço de venda com base nos concorrentes
- ☐ Preço de venda com base no custo pleno
- ☐ Preço de venda com base no custo de transformação
- ☐ Preço de venda com base no custo marginal
- ☐ Preço de venda com base no retorno sobre o capital investido
- ☐ Preço de venda com base no preço padrão

8. A EMPRESA JÁ TEVE PROBLEMAS AO DETERMINAR O PREÇO DE VENDA (POR NÃO APURAR/ADICIONAR CUSTOS AOS PRODUTOS), TAIS COMO:

(Anotar uma ou mais opções conforme o caso)

- ☐ Preço de venda abaixo do real, o que diminui os lucros da empresa.
- ☐ Preço de venda acima do real, o que dificulta as vendas.
- ☐ Fabricação de produtos que dão pouco lucro em detrimento de outros mais rentáveis, ocasionando má alocação dos recursos.

- () Esforço de venda não orientado para produtos mais lucrativos.
- () Dificuldades para identificar e fixar ações para redução de custos e despesas, levando a empresa a operar com custos e despesas mais altos do que deveria.
- () Outros. Quais?

.....

.....

9. INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES:

9.1 Qual o grau de satisfação dos gestores na utilização dos métodos de custeio que vêm sendo utilizados na formação do preço de venda?

- () Muito satisfeito
- () Satisfeito
- () Pouco satisfeito
- () Insatisfeito

9.2 Qual a aceitação do mercado às diversas alternativas de preços da empresa?

- () Aceitam plenamente
- () Aceitam parcialmente
- () Não aceitam
- () Não sei

9.3 Em relação à imagem do produto em comparação aos concorrentes; como a empresa gerencia os seus preços de venda?

.....

.....

.....

10 OUTRAS CONSIDERAÇÕES/COMPLEMENTAÇÕES

.....

.....